

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'APPLICATION DE L'IMPOT
SUR LES
BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX
MODALITÉS ET RÉSULTATS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le jeudi 5 février 1925 à 3 heures.

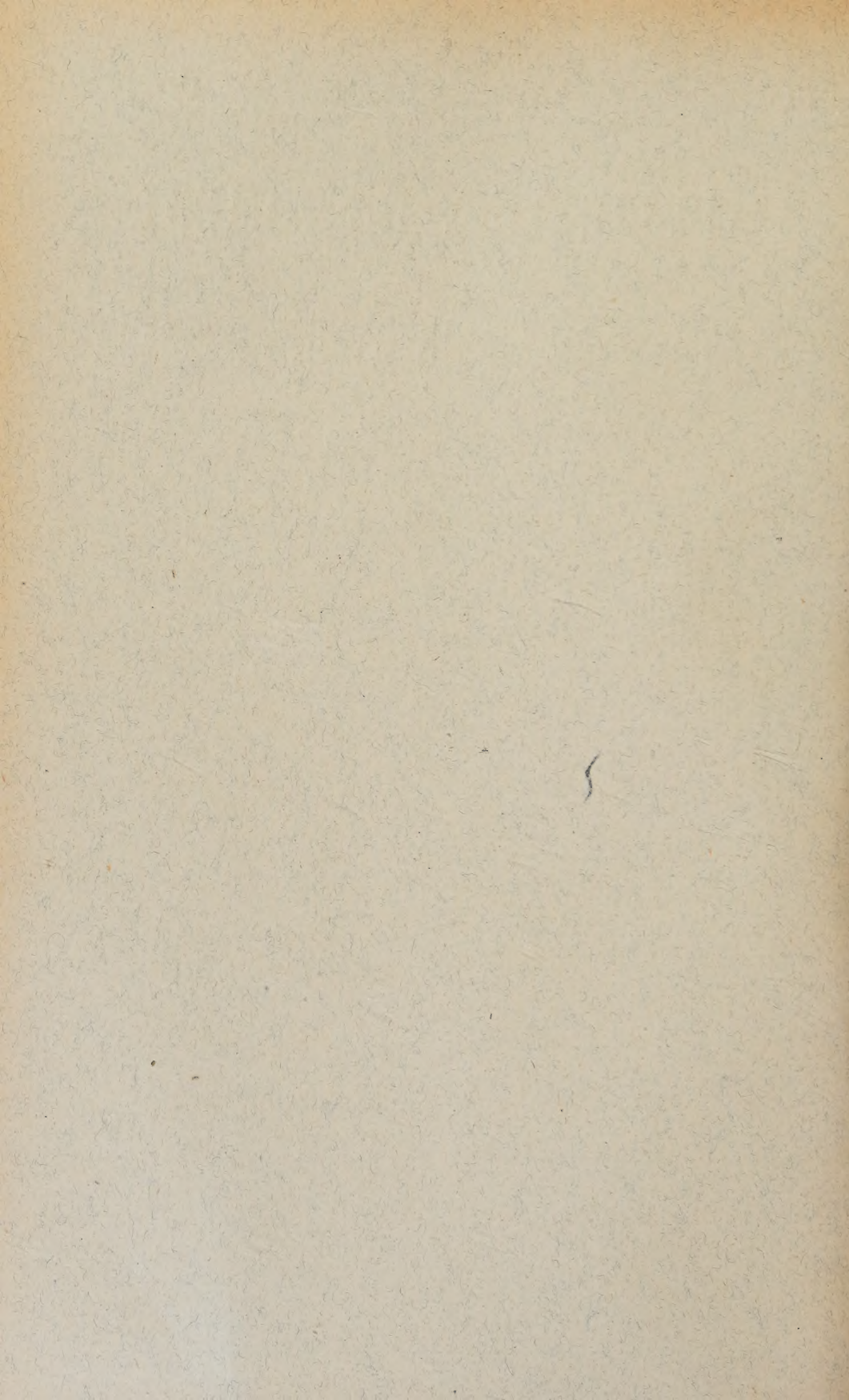
PAR

Alexandre Le CARS

Président : M. TRUCHY, professeur.

Suffragants { MM. JÈZE, professeur.
ALLIX, professeur.

FLOCH
MAYENNE
== 1924 ==



THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les
thèses ; ces opinions doivent être considérées
comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'APPLICATION DE L'IMPOT

SUR LES

BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

MODALITÉS ET RÉSULTATS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES)

Présentée et soutenue le jeudi 5 février 1925 à 3 heures.

PAR

Alexandre Le CARS

Président : M. TRUCHY, professeur.

Suffragants { MM. JÈZE, professeur.
ALLIX, professeur.

FLOCH
MAYENNE

== 1924 ==



L'APPLICATION DE L'IMPOT

SUR LES

BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

MODALITÉS ET RÉSULTATS

INTRODUCTION

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux occupe une place considérable dans notre système d'impôts cédulaires sur les revenus. Si l'on met à part l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, c'est l'impôt cédulaire sur le commerce et l'industrie qui donne les rendements les plus élevés (1 milliard 44 millions en 1923).

L'impôt est dû par toute personne, individu ou société, exerçant en France une profession industrielle ou commerciale. Il ne porte d'ailleurs que sur les bénéfices des entreprises situées en France, à l'exclusion de ceux qui proviennent d'établissements exploités à l'étranger ou aux colonies.

Le bénéfice qui sert de base à l'impôt est soit le bénéfice net, effectivement réalisé, tel qu'il résulte du dernier bilan, soit un bénéfice approximatif déterminé, en appliquant au chiffre d'affaires, un coefficient ou taux de bénéfice net approprié.

Ce coefficient est choisi par le contrôleur dans les limites d'un maximum et d'un minimum arrêté tous les trois ans par une commission composée de fonctionnaires et de représentants du commerce et de l'industrie.

Le contrôleur a le droit de faire emploi d'un coefficient supérieur au maximum, à charge de faire la preuve que ce coefficient n'est pas exagéré. Inversement, le contribuable peut demander, aux mêmes conditions, l'application d'un coefficient inférieur au minimum. Le bénéfice, déterminé selon cette seconde méthode en fonction du chiffre d'affaires, n'est donc pas un bénéfice forfaitaire, puisqu'il est sujet à discussion. Pour être forfaitaire, il faudrait qu'il résultât de l'application d'un coefficient unique par profession, qui ne pourrait être discuté ni par l'administration, ni par le contribuable.

Tel est, sommairement résumé, le système consacré par la loi du 31 juillet 1917, qui a créé les impôts cédulaires, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles.

Ce système a été depuis lors très fortement attaqué, principalement par les assujettis à cette cédule.

La base de l'impôt étant, en tout état de cause, le bénéfice réel, soit qu'on le détermine directement au moyen du bilan, soit qu'on le détermine approximativement par le chiffre d'affaires, il a fallu accorder au fisc de larges pouvoirs d'investigation, pour la détermination de ce bénéfice réel.

Cette cédule est donc particulièrement l'objet des attaques de ceux qui condamnent l'inquisition fiscale.

Le système de taxation éveille encore l'opposition des contribuables pour cette raison que d'autres revenus échappent totalement à l'inquisition fiscale ; nous voulons parler de l'impôt sur les bénéfices agricoles ; la contribution foncière ne comporte pas, elle non plus, d'inquisition. L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales résiste à tout contrôle sérieux ; mais c'est surtout le régime forfaitaire extrêmement favorable, dont bénéficient les agriculteurs, qui apparaît comme un privilège extraordinaire, au regard du régime auquel sont assujettis les industriels et les commerçants.

On ne doit donc pas s'étonner que de nombreux projets de réforme aient été proposés à la discussion

du Parlement et du public, depuis l'entrée en application de l'impôt. A l'appui de ces projets de réforme, de nombreuses critiques ont été relevées touchant l'application de l'impôt, les difficultés auxquelles elle donnait lieu, les iniquités auxquelles on aboutissait parfois.

Tous les projets tendent en général, vers le rétablissement d'un régime plus ou moins analogue à l'ancienne patente qui frappait les commerçants principalement, et quelques autres professions. La patente était basée sur des signes extérieurs, tels que la valeur locative des locaux affectés à l'exercice de la profession ; ces indices, il était impossible de les discuter ; on se trouvait donc en présence d'une sorte de forfait pour l'évaluation de la matière imposable.

Ces projets n'ont abouti jusqu'à maintenant qu'à la réforme partielle réalisée par la loi du 16 avril 1924 qui accorde le bénéfice d'une taxation forfaitaire aux contribuables du petit commerce et de la petite industrie.

En présence des deux modalités qui coexistent désormais dans l'imposition du commerce, il nous a paru intéressant de rechercher les principales difficultés qui apparaissent dans l'application de cette cédula lorsqu'il s'agit de déterminer la matière imposable, afin d'être en mesure d'apprécier ce que le forfait peut faire gagner au point de vue de la commodité.

A cet égard, il est certain que les questions qui se posent, touchant la sphère d'application de l'impôt ne sont pas susceptibles de disparaître avec l'adoption d'un système forfaitaire. Au contraire la détermination du bénéfice, base d'évaluation de l'impôt, devient extrêmement simplifiée.

Mais auparavant, nous voudrions insister sur la place que la taxation des bénéfices industriels et commerciaux occupe et doit occuper dans notre système fiscal. Il faut avoir présentes à l'esprit quelques données générales touchant le rôle de cet impôt cédulaire, dans le vaste mécanisme fiscal pour apprécier la valeur et l'opportunité d'une réforme,

CHAPITRE PREMIER

Importance des bénéfices industriels et commerciaux comme sources de recettes fiscales dans le budget de la France, à l'heure actuelle.

Nous n'insisterons pas sur les charges financières qui pèsent sur le budget français en ce moment. Qu'il nous suffise de rappeler que les dépenses prévues au budget de 1923 s'élèvent à 23 milliards 183 millions, pour ce qui est du budget ordinaire et à 23 milliards 84 millions, pour la reconstruction des régions dévastées. Le premier chiffre seul nous intéresse, car il représente des dépenses permanentes qui doivent être couvertes par l'impôt. Les recettes normales, en 1923, ont été évaluées, dans le budget, à 18 milliards 60 millions dans lesquels notre impôt cédulaire figure pour 750 millions.

Un effort fiscal est donc nécessaire pour combler ce déficit de 5 milliards. Sur quel point doit porter cet effort fiscal? Faut-il accroître les impôts indirects ou, au contraire, aggraver les impôts directs?

Nous devons considérer les données générales de la situation économique actuelle.

§ 1. — INFLUENCE DE LA DÉPRÉCIATION DE LA MONNAIE SUR LES IMPÔTS

Nous traversons à l'heure actuelle, une crise monétaire ; nous sommes dans une période de dépréciation de la monnaie.

A une époque où la monnaie nationale est dans un état d'instabilité perpétuelle, où sa valeur, par rapport

à l'or, a considérablement diminué et tend plus ou moins à baisser, les intérêts du Trésor sont directement atteints par cette situation de déséquilibre, lorsqu'il s'agit pour l'État de régler les dépenses publiques. En outre, indirectement, le Trésor est susceptible de supporter des pertes, au moment de l'encaissement de ses revenus.

D'abord, l'activité économique s'oriente d'une manière telle que les recettes fiscales, dans certains domaines des plus importants, sont nécessairement diminuées. Les recettes douanières ont une tendance certaine à s'avilir considérablement.

La monnaie nationale étant dépréciée, l'exportation est considérablement stimulée, car elle permet de se procurer des créances sur les pays étrangers dont la monnaie a conservé le pair avec l'or. D'autre part la baisse de la monnaie nationale s'oppose aux importations. Or, comme les droits de douane, dans un régime protectionniste, comme celui adopté par la France en ce moment, servent surtout de barrière aux importations, l'arrêt de ces dernières supprime une grande partie des recettes douanières.

Qu'il nous suffise de citer quelques chiffres pour l'année 1923 :

Les droits perçus sur les denrées coloniales étaient évalués pour les douze mois de l'année considérée, à 163 millions, en chiffre ronds ; les recouvrements effectués ont à peine atteint la somme de 155 millions. Pour les droits sur les sels, il y a eu 15 millions (en chiffres ronds) de recouvrements sur 19 millions d'évaluation. Pour les sucres, 339 millions ont été recouvrés sur 375 évalués. Pour les benzols, la proportion est de 6 pour 9. Il n'y a que les essences de pétrole qui ont donné une légère plus value : 270 millions de recouvrements, pour 262 millions d'évaluation.

En outre, l'inconvénient du déséquilibre de la valeur de la monnaie, c'est la difficulté d'établir la base des impôts pour la fortune acquise, des droits de succession et des impôts sur le revenu, en particulier. Les éléments mobiliers ou immobiliers qui doivent

être appréciés pour l'assiette de l'impôt successoral ou des impôts directs ne peuvent pas, en général, être estimés suivant les cours du change ; ils ne sont pas susceptibles d'en suivre les variations, comme les denrées de consommation. Le Trésor se trouve ici dans l'impossibilité de fixer d'une manière certaine ses droits au titre fiscal et cette incertitude augmente les possibilités d'évasion.

Enfin, pour ce qui est encore des impôts directs, il est un point sur lequel les intérêts du Trésor sont particulièrement touchés par l'instabilité de la valeur de la monnaie, c'est l'avalissement de la créance de l'Etat entre le moment où elle est fixée d'une façon définitive et la période, plus ou moins éloignée, mais toujours assez lointaine, où cette créance est recouvrée.

Les nouveaux impôts directs, en France, sont très lentement recouvrés ; en moyenne, les revenus provenant des contributions directes, ne rentrent dans les caisses du Trésor que deux ans après qu'ils ont pris naissance. Ainsi sur les rôles émis de 1920 à 1923, pour 12 milliards 403 millions de recouvrements à faire, il restait à encaisser, en janvier 1924, 3 milliards 232 millions. Ce retard ne paraît pas prêt de disparaître ; les recouvrements continuent toujours à être longs, bien que nous en soyons à la sixième année de fonctionnement de l'impôt. En décembre 1922, la situation d'apurement se présentait ainsi :

Reste à recouvrer sur 1916-1919, 66 millions.

Reste à recouvrer sur 1920-1922, 2 milliards 753 millions.

En 1924, cet arriéré de 2 milliards 819 millions au total s'est encore accru de 400 millions. Le produit des impôts directs, non comprise la taxe sur les valeurs mobilières, étant d'environ 3 milliards (en 1923) l'arriéré équivaut donc au produit d'une année d'impôts.

Cette créance de 3 milliards a pris naissance principalement de 1920 à 1922, pour une faible partie de 1916 à 1919. Or, en l'espace de quelques mois, le franc a considérablement baissé de valeur et, d'une

façon générale, son cours, sur le marché des changes est, à l'heure actuelle, inférieur à ce qu'il était en 1921.

Au moment où la créance d'impôts directs est devenue exigible, il fallait 12 francs pour acheter un dollar ; au moment où l'impôt sera recouvré, il en faudra peut-être 24. Le retard au recouvrement fait donc subir à l'Etat un préjudice qui peut, dans certains cas, être de la moitié de la valeur réelle de l'impôt. C'est là une évasion fiscale d'une très grande importance et qui n'est vraiment imputable qu'à une mauvaise organisation de l'administration fiscale.

Cette fâcheuse situation tient à l'insuffisance du personnel des administrations financières et à la charge écrasante qui leur incombe. Au 1^{er} janvier 1921 il y avait, en France, 982 contrôleurs ; or c'est exclusivement aux contrôleurs des contributions directes qu'il incombe de pourvoir à l'assiette des impôts directs. C'est ce qui résulte de l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, d'après lequel : « Le contrôleur vérifie les déclarations. » Il s'agit ici de l'impôt général sur le revenu. Il en est de même pour les impôts cédulaires, article 1^{er} § 55 de la loi du 31 juillet 1917 et article 31 § 1^{er} de la loi du 31 juillet 1920.

Ce millier de fonctionnaires a une charge écrasante ; on sait qu'ils doivent continuer à établir l'assiette des anciens impôts supprimés dont le principal continue à être calculé en vue de servir de base aux centimes additionnels perçus au profit des départements et des communes. A ce titre, ils ont environ pour 58 millions de cotes à établir. A ce propos, ils examinent près de 600.000 demandes en dégrèvement déposées dans les mairies, 500.000 réclamations individuelles portées devant le conseil de préfecture. Ils ont encore à vérifier l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ; enfin ils ont à établir plus de 2 millions 400.000 articles de rôles, pour les impôts sur le revenu.

Telle est la cause de l'arriéré de perception.

§ 2. — POLITIQUE FISCALE EN PÉRIODE
DE CRISE MONÉTAIRE.

On est tenté de conclure de ces constatations que dans une période de dépréciation de la monnaie, il faut renoncer à développer les impôts directs, pour couvrir les dépenses croissantes à la charge du Trésor, du fait de la hausse du prix de la vie, et se tourner au contraire vers les impôts de consommation, organisés sous la forme de droits *ad valorem*, sur toutes les denrées dont la valeur s'accroît avec la baisse de la monnaie.

Ces droits de consommation, perçus à l'intérieur, permettraient de couvrir le déficit causé par la diminution des recettes douanières et par le retard des recouvrements d'impôts directs. Les droits de consommation sont en effet, acquittés au comptant, c'est-à-dire dès que se produit le fait de consommation, achat de la denrée, en gros ou en détail ou passage de cette denrée à l'octroi.

Mais si les impôts de consommation présentent des avantages considérables en regard des intérêts du Trésor, ils sont dangereux, au point de vue social, particulièrement dans une période de dépréciation de la monnaie.

Les droits qui frappent les denrées de consommation ont immédiatement pour effet d'accroître le prix de ces dernières ; cette cause de hausse des prix s'ajoute encore à celle que l'on doit attribuer à la baisse du signe monétaire. La cherté de la vie a pour conséquence d'entraîner des transformations sociales et de détruire peu à peu l'équilibre entre les différentes catégories sociales qui composent une nation. Il est indispensable que, dans une société bien ordonnée, il n'y ait pas de trop grandes inégalités et que la population soit harmonieusement répartie à tous les degrés de l'échelle des fortunes. De cette façon les antagonismes susceptibles de naître entre les catégories les plus riches et les catégories les moins fortunées sont considérablement atténués et, pour

ainsi dire, apaisés, grâce à l'intervention des catégories moyennes.

Or, la hausse du prix de la vie engendrée par l'instabilité monétaire a cette conséquence bien connue, de pousser à la disparition des classes moyennes et de provoquer, comme l'on dit, leur prolétarianisation. Ces classes moyennes, la petite et la moyenne bourgeoisie, vivent en France, principalement du produit d'un petit capital, soit mobilier, soit immobilier. Ce capital, engagé dans des rentes sur l'Etat ou dans des obligations de compagnies de chemins de fer, fournit un revenu fixe qui tend constamment à diminuer avec la dépréciation du franc et la hausse des prix. Les loyers des immeubles ne peuvent pas être augmentés aussi vite que le franc perd de sa puissance d'achat. Cette classe moyenne est de plus en plus obligée de compléter ses ressources par un travail salarié.

Les bénéfices de l'industriel et du commerçant et le bénéfice de l'actionnaire, de celui qui vient prélever un dividende dans les bénéfices d'une société commerciale et industrielle, s'accroissent automatiquement à mesure que la monnaie baisse. Le déséquilibre monétaire opère donc, dans la nation, une séparation de la population en deux groupes dont le régime économique est réciproquement très différent. Pour les uns, les pertes s'accumulent au fur et à mesure que le signe monétaire se déprécie ; pour les autres, les bénéfices s'accroissent, car ils sont proportionnels aux prix de vente des objets et ces prix deviennent chaque jour de plus en plus élevés.

Une concentration des fortunes s'opèrent, car, non seulement le taux des bénéfices représente une somme plus importante, mais, en outre, le producteur fixe des prix qui lui permettent de s'assurer contre la diminution de puissance du franc et d'obtenir une marge de profit ; tout cela, au détriment du consommateur.

Dans l'économie nationale de la France contemporaine, on aperçoit ainsi la situation particulière occupée par les personnes qui perçoivent des bénéfices dits industriels ou commerciaux.

On ne doit pas s'étonner que la tendance se soit manifestée d'atteindre sévèrement les profits du commerce et de l'industrie.

Mais il importe au plus haut point que la taxation des profits soit organisée de telle façon que la répercussion en soit rendue difficile sur le consommateur.

Taxer le producteur de denrées de consommation, cela semble bien peu différent du fait de taxer la denrée elle-même au moment où elle circule.

L'avantage économique dont bénéficient les industriels et les commerçants, c'est qu'ils peuvent plus facilement que tout autre contribuable répercuter l'impôt.

Chaque phénomène de répercussion est une lutte entre le payeur d'impôt et le tiers sur lequel il s'efforce de le rejeter et qui résiste à la translation ; le plus fort économiquement répercutera sur le plus faible.

Ainsi, s'il s'agit d'un droit sur les vins, le marchand ou le producteur de cette denrée fera supporter par l'acheteur isolé, qui n'est pas en mesure de discuter le prix, les droits qui portent sur ce liquide.

Il ne semble pas, au premier abord, qu'il puisse en être différemment dans l'impôt directement établi sur les profits du marchand ou de l'industriel.

En effet le producteur est toujours, par définition, en relation avec une autre individualité économique, à laquelle il transmet une valeur. Ce n'est jamais absolument ou uniquement un consommateur improductif. Il est placé, à ce point de vue, dans une situation économique particulièrement avantageuse et supérieure à celle du rentier ou du salarié, qui est la situation du consommateur proprement dit. Il aura ainsi, en règle générale, l'occasion de répercuter et il rejettera sur ses clients la charge de l'impôt direct sous forme de frais généraux, comme il rejette sur eux la charge des impôts indirects.

Bien entendu, il peut arriver que ses clients s'abstiennent. Le commerce peut subir une crise ; on l'a vu en France encore récemment. La taxe sur le chiffre d'affaires fut à l'origine recommandée par les com-

mercants eux-mêmes, car, en 1920, ces derniers vendaient tout ce qu'ils voulaient ; mais plus tard, les groupements professionnels du commerce et de l'industrie ont mené une attaque de grande envergure contre cette taxe en particulier, et contre l'impôt cédulaire lui-même, lorsque le commerce et l'industrie se sont trouvés aux prises avec des difficultés considérables, à partir du second semestre de l'année 1920.

C'est à cette occasion que les syndicats de commerçants et d'industriels s'efforcent d'obtenir des pouvoirs publics des relèvements des droits de douane qui leur permettent de reconquérir à nouveau sur le marché intérieur un avantage écrasant sur les consommateurs.

Cependant, l'impôt direct, particulièrement l'impôt personnel, la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, paraît plus difficile à répercuter que l'impôt de consommation. Cela résulte de ce que l'impôt est d'autant plus élevé que l'industriel ou le commerçant fait plus de bénéfices et qu'il n'est établi, par conséquent, qu'après que ces bénéfices sont connus. Il est donc impossible au producteur de prévoir cette charge d'une manière exacte et précise dans son prix de revient ; et, dans la concurrence que les entrepreneurs se font entre eux, il y aura plutôt une tendance à sous-estimer cet élément du prix de revient.

Plus l'impôt sera personnel, moins il sera facile de l'intégrer dans les frais généraux de l'entreprise, en vue de la détermination du prix de revient et, en conséquence, du prix de vente ; car c'est surtout à l'aide d'éléments objectifs et des données fournies par la concurrence, que les prix de vente sont fixés. Par suite, l'élément impôt personnel, de tel ou tel entrepreneur, sera beaucoup moins incompressible que tel ou tel droit sur les denrées ou objets fabriqués ou vendus, lesquels sont forcément les mêmes pour tous.

En matière de répercussion et d'incidence de l'impôt, nous ne voulons pas pénétrer plus loin, car il n'entre pas dans notre sujet d'étudier à fond ce phé-

nomène, pour ce qui est de la cédula des bénéfices industriels et commerciaux.

Quoiqu'il en soit, on comprend la raison pour laquelle l'imposition des profits sous la forme de la taxation d'après le bénéfice réel, joue un rôle considérable dans notre système fiscal. On comprend aussi pourquoi il ne paraît pas très opportun de revenir, pour l'imposition des profits, à l'ancien système des patentes.

§ 3. — L'ANCIEN SYSTÈME DE TAXATION DES PROFESSIONS COMMERCIALES ET INDUSTRIELLES. — LA PATENTE.

Alors que l'impôt cédulaire créé en 1917 repose sur le système de la déclaration contrôlée, l'ancienne taxation des revenus professionnels et particulièrement des revenus du commerce et de l'industrie, avait lieu suivant le système du forfait. Au lieu que la preuve de la consistance de tel ou tel revenu soit entièrement libre et puisse se faire par tous les moyens : production des documents, comptabilité, contrôle et recoupement, par le moyen de renseignements puisés chez des tiers, etc..., dans le système des signes extérieurs, la preuve n'est pas libre, la loi organise un système de présomptions légales. Le revenu est évalué d'après ces présomptions qui ne peuvent pas être attaquées ni par le contribuable, ni par l'administration et, en conséquence, la taxation est forfaitaire.

Comme on le sait, la patente, instituée par le décret des 2, 17 mars 1791, était une taxe proportionnelle, basée sur la valeur locative de l'habitation de l'assujetti et de son établissement professionnel. Organisée définitivement par la loi du 1^{er} brumaire an VII, la patente se composait : 1^o d'un droit fixe réglé d'après un tarif qui répartit les professions en sept classes et les communes en sept catégories ; 2^o d'un droit proportionnel égal au dixième de la valeur locative des

locaux servant à l'habitation du contribuable et à l'exercice de sa profession.

La loi du 15 juillet 1880, dont les principales dispositions sont restées en vigueur jusqu'à 1917, avait réorganisé à nouveau la patente de la façon suivante :

Le droit fixe était réglé suivant trois tableaux.

Le tableau A. — Neuf catégories de communes et huit catégories de professions ; tous les patentables d'une même classe et appartenant à une même catégorie de population paient le même droit fixe en principal.

Le tableau B. — Tarif spécial pour des professions d'une importance particulière, gros commerce, banques, etc..., qui varie encore suivant la population.

Le tableau C. — Industrie. La population n'est pas considérée.

Dans ces derniers tableaux, B et C, des taxes apparaissent suivant le nombre d'ouvriers, la nature des éléments de production, etc.

Enfin, dans un tableau D, le droit proportionnel est prévu suivant un taux variable pour chaque catégorie de professions.

Le caractère général de ce mode de taxation et le principal avantage qu'il présente pour le contribuable c'est d'être tout à fait certain : le contribuable sait à l'avance ce qu'il aura à payer, la somme est la même pour tous les contribuables d'une même catégorie. On comprend, dans ces conditions, que l'incorporation de la patente dans les prix de revient, dans le cas où elle était vraiment importante, n'offrait aucune difficulté.

Les présomptions légales adoptées pour la patente ne paraissent généralement pas susceptibles d'être à nouveau utilisées, car elles sont impraticables lorsque le chiffre de l'impôt pour chaque contribuable prend une importance appréciable. La patente basée sur des signes extérieurs, tels que la nature de la profession, le lieu où elle est exercée, la valeur locative des locaux, était un impôt essentiellement impropor-

Ce caractère d'improportionnalité s'était accentué, à mesure qu'apparaissaient les nouveaux procédés de fabrication, à mesure que les transactions se développaient ; la patente convenait à une époque où, comme sous la Révolution, les conditions économiques étaient loin de s'être industrialisées comme aujourd'hui. En outre, les besoins financiers n'ont jamais atteint autrefois l'importance qu'ils ont acquis aujourd'hui.

Les inégalités de l'ancienne patente, telles qu'elles ont été mises en lumière par M. Jacques Louis Dumesnil, député, dans le rapport qu'il a fait au nom de la commission de législation fiscale, sur le projet qui devait devenir la loi du 31 juillet 1917 seraient aujourd'hui multipliées dans des proportions insupportables étant donné les besoins accrus du Trésor.

Mais il n'empêche que des projets de réforme dans ce sens ont cependant vu le jour.

Il reste d'autres procédés de forfait qui sont peut-être capables de nous donner ce que les signes extérieurs de la patente n'ont jamais pu procurer.

On peut citer en exemple le forfait applicable aux bénéfices agricoles pour la taxation de cette source de revenus.

Malheureusement, l'application du forfait aux agriculteurs est très fortement critiquée à raison du faible rendement de l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Ce qui doit d'abord être examiné c'est la situation engendrée par le système de la déclaration contrôlée.

La détermination du bénéfice réel s'est révélée fertile en difficultés, mais avant d'examiner comment s'opère cette détermination, il est nécessaire de voir quelle est exactement la sphère d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Dans quelle mesure la cédule créée en 1917 et intégrée dans les six autres cédules qui sont destinées à atteindre toutes les sources de revenus, remplit-elle l'objet particulier qui lui a été assigné ?

CHAPITRE II

Sphère d'application de la cédule commerciale.

Deux questions se posent :

1^o Quelles sont les conditions nécessaires pour être assujetti ;

2^o Comment l'Administration connaît les imposables.

SECTION I. — Conditions pour être assujetti.

§ 1. — PROFESSIONS IMPOSABLES

L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 dispose qu'il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles.

Cet impôt est l'une des sept cédules qui ont remplacé nos vieilles contributions directes. Quelle est l'idée qui a présidé à cette répartition des différentes sources de revenus entre les sept cédules ? On sait que la coexistence des impôts cédulaires et de l'impôt global a sa raison d'être dans deux ordres de considérations :

a) Les impôts multiples sur les revenus présentent, sur l'impôt unique et global, l'avantage que voici : « Lorsque les diverses branches de revenus sont distinguées, dit M. Allix, on peut varier les modes de constatation et de perception, choisir le plus approprié à chacune d'elles. »

b) Les impôts multiples sur les revenus permettent de faire plus facilement la discrimination fiscale des diverses sources de revenus.

Dans un système d'impôts vraiment démocratique, on doit se préoccuper de faire la discrimination des diverses branches de revenus imposables à raison de leur différence de nature et de frapper les unes plus fortement que les autres dans un but d'équité.

« Les revenus qui ne proviennent pas de la possession d'un capital sont plus précaires que les autres, parce que la source en est périssable. Un titre de rente sur l'Etat, une propriété foncière, sont des sources permanentes de revenus qui se reproduisent d'eux-mêmes. Au contraire, les revenus du travail, les arrérages d'une rente viagère sont destinés à s'éteindre avec la capacité de travail ou la vie de ceux qui en jouissent. Pour en assurer la permanence, il faut chaque fois prélever sur le revenu des économies avec lesquelles on constituera un capital d'épargne : ce genre de revenu mérite donc un traitement de faveur. » — Allix —

C'est pourquoi, dans notre système actuel d'impôts cédulaires, les revenus du capital paient un taux plus élevé que ceux du travail. Le taux de l'impôt foncier est de 10 % (art. 1^{er} de la loi du 25 juin 1920). Pour les traitements et salaires, pensions et rentes viagères, le taux de l'impôt est fixé à 6 % (loi de 1920). Pour les intérêts des créances, dépôts et cautionnements et les revenus des valeurs mobilières le taux est de 10 %.

Entre les intérêts du capital et, d'autre part, les revenus du travail, une saine application du principe de la discrimination doit conduire à distinguer une catégorie de revenus mixtes, ceux qui proviennent à la fois du travail et du capital. Tels sont les revenus de l'entrepreneur qui met en œuvre un capital ; ces revenus résultent, non pas d'un placement, mais des profits réalisés au moyen des opérations que l'entrepreneur a effectuées avec son capital. Il paraît équitable de taxer ces revenus à un taux moindre que ceux qui atteignent les revenus du capital, car ici il y a bien, pour partie, revenus d'un capital, mais ce capital court des risques, et, dans le profit réalisé, il est nécessaire de s'assurer contre ces risques. Toutefois, on comprend

que le taux de l'impôt doit être plus élevé que pour les revenus du travail.

On aperçoit dès lors quelles sont les raisons pour lesquelles le législateur a créé l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. D'une part, ces bénéfices sont distingués des revenus du capital et des revenus du travail, en vue de réaliser une discrimination, et, d'autre part, ils sont distingués des autres revenus mixtes, à savoir les bénéfices de l'exploitation agricole et les revenus des professions non commerciales, parce que le commerce et l'industrie se prêtent à des moyens de contrôle et à des procédés de taxation qui sont impraticables vis-à-vis des agriculteurs ou des non commerçants. Cependant, on peut reprocher au législateur d'avoir, dans la discrimination, favorisé les bénéfices de l'exploitation agricole, puisque le taux de l'impôt est fixé pour ces bénéfices à 6 % seulement. Dans la cédule des professions non commerciales, le législateur a distingué les revenus mixtes des revenus du travail, en taxant à 8 % les profits des charges et offices et à 6 % les produits des professions non commerciales autres que les charges et offices.

Le point délicat est de déterminer quelle est la ligne de démarcation entre les bénéfices commerciaux et industriels, d'une part, et les bénéfices non commerciaux.

Ces derniers, sauf les charges et offices, sont considérés comme des revenus du travail seul, puisqu'ils bénéficient du taux de 6 %.

Les bénéfices commerciaux et industriels sont donc destinés à englober la plus grande partie des revenus mixtes.

Par conséquent, il ne faudrait pas croire que la distinction entre les deux cédules dont il s'agit ici est exactement la même que celle que fait le droit privé entre commerçants et non commerçants.

D'abord, quand le législateur emploie, en matière fiscale, l'expression de bénéfice commercial, il ne faut pas croire que les principes du droit privé relatifs à la

définition de commerçant, vont s'imposer dorénavant à l'administration. Le droit privé poursuit, en effet, un but différent du droit financier et les principes ou règles dégagés par l'un ne doivent pas être transportés, purement et simplement dans l'autre. Le code de commerce définit l'acte de commerce et le commerçant en vue de l'attribution d'une compétence, celle des juridictions consulaires. Ici on recherche une catégorie particulière de revenus que l'on distingue à raison de ce qu'ils proviennent à la fois du capital et du travail, et l'on recherche, en même temps, une catégorie de professions, qui a des usages particuliers en matière de comptabilité.

L'administration des contributions directes refuse de s'en tenir à la notion de commerçant et de non commerçant, pour la distinction entre les deux cédules dont il s'agit : « Si toutefois les indications fournies par le code de commerce sont à retenir en vue de la distinction qui doit être établie, pour l'assiette de l'impôt, entre les professions commerciales et non commerciales, la jurisprudence résultant des jugements des tribunaux de commerce ne peut servir de juge absolu.

On est donc fondé à conclure que, pour décider du classement d'une profession, dans la catégorie des industries et commerces visés par le titre premier de la loi du 31 juillet 1917 il faut moins s'attacher à la nature juridique des actes qu'à l'analogie avec les opérations que comporte l'exercice de professions dont le caractère industriel et commercial est indiscuté (1).»

D'ailleurs le législateur lui-même interdit à l'administration de s'appuyer uniquement sur la notion de commerçant ou de commercial. Le revenu mixte par excellence c'est sans doute le bénéfice que procure l'acte de commerce. Il est donc naturel de penser que le législateur ait voulu ranger tout d'abord et en premier lieu dans la cédule des revenus mixtes, tous les

1. Notions élémentaires sur les impôts directs. Ministère des Finances. Impr. Nationale. Paris, 1920.

bénéfices des commerçants, au sens de l'article premier du code de commerce. Mais il est allé plus loin. Les revenus industriels qu'ils résultent ou non d'actes de commerce proprement dits, lui ont paru devoir être, dans tous les cas, assujettis à l'impôt institué par le titre premier de la loi.

Qu'il puisse y avoir des revenus industriels qui ne résultent pas d'actes de commerce, c'est ce dont on peut immédiatement se rendre compte en lisant un arrêt du Conseil d'Etat du 8 juin 1923.

De cet arrêt il résulte que les bénéfices réalisés dans l'exploitation d'une maison de tolérance sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le pourvoi était basé sur les motifs suivants : La requérante a toujours été imposée à la patente en qualité de logeuse en garni ; l'exploitation d'une maison de tolérance ne peut être regardée comme un commerce, une industrie ou une profession légale et déterminée ; il ne peut être produit d'écritures régulières, justifiant des bénéfices ; ces bénéfices sont afférents à deux catégories d'opérations entre lesquelles ils se répartissent à peu près également, savoir : ceux provenant de la vente de boissons, et ceux provenant de l'exploitation de la prostitution, lesquels découlent d'accords spéciaux entre les intéressées et sont soumis à des charges spéciales ; il y a lieu d'abandonner l'évaluation des bénéfices de cette dernière catégorie.

ARRÊT

Considérant que la requérante est propriétaire d'un établissement dont l'exploitation comporte la mise en œuvre, à la fois d'un capital et de son activité personnelle ; quelle doit donc être regardée comme exerçant une profession commerciale ou industrielle, au sens de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, et qu'elle est, par suite, passible de l'impôt auquel les bénéfices de ces professions ont été assujettis par le titre premier de la loi.

Considérant que la dame X..., invitée à faire connaître le montant de son chiffre d'affaires, n'a pas déféré à cette injonction, et qu'elle n'apporte aucune justification de nature à établir que l'évaluation, qui a été faite d'office, de ce chiffre d'affaires, soit exagérée ; qu'enfin elle ne conteste pas le coefficient dont il a été fait application pour déterminer son bénéfice...

Si cette industrie était taxée à la cédule des professions non commerciales elle bénéficierait du taux réduit de 6 %, lequel avantage elle ne mérite évidemment pas.

Voici encore un autre exemple d'industries non commerciales : l'exploitation d'une carrière quand l'exploitant est propriétaire. Dans ce cas l'exploitation est une opération civile. Or, elle devient commerciale, si l'exploitant n'est que locataire. On ne comprendrait pas pourquoi le locataire serait imposé à un tarif plus élevé que le propriétaire des carrières.

En revanche, le revenu qui n'est ni commercial, ni industriel, même s'il est un revenu mixte sera taxé dans la cédule des professions non commerciales. Sur ce point la loi prête le flanc à une critique, puisque des revenus du capital et du travail vont bénéficier d'un taux réduit, par rapport aux autres revenus de la même catégorie. Par exemple, les entreprises de location d'immeubles qui sont des opérations purement civiles. L'entreprise d'achat ou de vente d'immeubles.

Si ces entrepreneurs se bornent au rôle d'intermédiaires et n'opèrent pas en leur nom personnel, en tant que propriétaires des immeubles qu'ils louent, n'achètent pas les immeubles en leur nom personnel, ils font une simple opération de commission ou de courtage qui est un acte de commerce (article 632 alinéa 4 du code de commerce). Ils tombent alors sous l'application de la cédule commerciale et industrielle.

Les bénéfices résultant de la location d'appartements meublés sont, en principe, passibles de l'impôt sur les revenus non commerciaux. Celui qui loue tout ou partie d'une maison dont il est propriétaire, accomplit un acte purement civil même si la location est

habituelle. Mais, il y a opération commerciale lorsque la location des meubles fait l'objet principal de la location de la maison ; dans ce cas la personne spéculé sur les meubles qu'elle achète pour en louer l'usage : tel est le cas de celui qui exploite une maison meublée, qui se charge du service, fournit le linge, etc..., ou encore celui qui, dans une ville d'eau ou une station balnéaire, possède ou occupe une maison spécialement aménagée en vue de la location. Sous le n° 751 du tableau des coefficients dressé en 1921 par la commission dont nous avons précédemment parlé, figurent les exploitants de maisons meublées, les loueurs de chambres ou appartements meublés, les logeurs ; et leurs opérations sont rangées au nombre des manifestations de l'industrie hôtelière.

A l'occasion de l'assiette de l'impôt sur le chiffre d'affaires, le Conseil d'Etat a rendu un arrêt en date du 5 janvier 1923, d'où il résulte que les loueurs d'appartements meublés sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, même s'ils n'assurent pas le service des locaux loués.

ARRÊT

Considérant qu'il résulte des dispositions combinées des articles 59, 63, 64 et 65 de la loi du 25 juin 1920 que la taxe sur le chiffre d'affaires ne peut frapper que les redevables énoncés à l'article 59 et que la circonstance que le taux de la taxe a été majoré pour certaines affaires énumérées à l'articles 63, n'a pu avoir pour effet d'étendre l'application de cette taxe à des catégories de personnes non dénommées à l'article 59 ;

Mais, considérant qu'en vertu dudit article l'impôt sur le chiffre d'affaires est dû, notamment par les personnes qui accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux institué par le titre premier de la loi du 31 juillet 1917 : que, d'une part, les bailleurs de villas meublées sont légalement passibles dudit impôt alors même qu'ils n'assureraient pas les services

dans les lieux loués ; que, d'autre part, les affaires afférentes au logement n'ont pas été exemptées de la taxe sur le chiffre d'affaires par l'article 60 de la loi du 25 juin 1920 et sont, au contraire, expressément visées par l'article 63, qu'il suit de là, qu'en classant une villa destinée à la location en meublé, en vue de permettre l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires si, en fait, cette villa est ultérieurement louée, la commission supérieure a agi dans la limite de ses pouvoirs et n'a violé aucune disposition de la loi...

Les loueurs d'appartements meublés deviennent donc passibles de l'impôt à la condition de pouvoir être considérés comme faisant acte de commerçants.

Il y a un certain nombre de professions qui exigent la mise en œuvre d'un capital et qui fournissent par conséquent des revenus mixtes et dont l'imposition à notre cédule ne peut être envisagée, parce qu'elles n'ont ni le caractère commercial, ni le caractère industriel :

Tel est le cas du chef d'institution ; du médecin qui tient une clinique où il loge et nourrit ses malades.

L'article 632 du code de commerce et l'interprétation à laquelle il a donné lieu en jurisprudence sert de guide pour déterminer quelles sont les personnes imposables à notre cédule, quand la profession qu'elles exercent n'a évidemment pas un caractère industriel. Nous indiquons, pour mémoire, que les agents d'affaires sont des commerçants ; de même les personnes qui effectuent des entreprises d'assurances, des entreprises de commissions, les mandataires aux halles, les banquiers, l'éditeur de journal ou de périodique qui publie les œuvres d'autrui.

En sens contraire, le représentant de commerce qui a un bureau, un personnel, une clientèle, qui supporte lui-même ses frais généraux, se chargeant de faire des affaires pour une ou plusieurs maisons de commerce déterminées à l'effet de placer les produits de ces maisons, en admettant qu'il ne soit pas un simple employé lié aux maisons dont il s'agit, ne fait

certainement pas des opérations commerciales (1).

L'agréé près le tribunal de commerce, qui n'est pas titulaire d'un office et qui n'exerce pas une profession réglementée, n'est pas considéré en jurisprudence comme un commerçant. Il en est autrement du syndic de faillites qui fait de l'exercice de cette fonction sa profession habituelle.

Les agents des compagnies d'assurances ne sont pas des commerçants, d'après une jurisprudence formelle de la cour de cassation.

Il arrivera que pour ces personnes leur imposition à la cédule des bénéfices commerciaux et industriels pourra résulter de l'application de l'adage : *accessorium sequitur principale*.

Ainsi, le médecin qui tient une maison de santé où il n'admet pas seulement ses malades, mais aussi d'autres malades auxquels il n'assure pas lui-même les soins médicaux, peut être passible de l'impôt sur les bénéfices commerciaux pour la partie des bénéfices qui correspond aux services rendus aux hospitalisés qui ne sont pas ses clients. Or, en l'espèce, il existe une telle pénétration des opérations commerciales et non commerciales que la distinction sera très difficile. Les bénéfices réalisés sont, les uns et les autres, le produit de l'activité actuelle du contribuable qui se livre à un ensemble d'opérations intimement liées desquelles il tire indistinctement ses moyens d'existence. Il y aura donc lieu d'appliquer la cédule correspondante à la profession principale. Suivant que le médecin aura plus d'hospitalisés auxquels il n'assure pas lui-même les soins que de clients personnels, ou inversement, il sera imposable à la cédule commerciale ou à la cédule non commerciale.

Voici un autre exemple. : Les concessionnaires des bureaux de tabacs sont des préposés de l'Etat ; ils ne sont donc pas commerçants. Lorsque la vente des produits de monopole n'est que l'accessoire d'un com-

1. Besson. *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*. Paris. Dalloz, 1921.

merce exercé à titre principal par le concessionnaire (celui-ci exploite, par exemple, un débit de vins qui constitue sa principale source de bénéfices), l'accessoire suivra le principal et le concessionnaire sera imposable, dans la cédule des professions commerciales même pour les bénéfices obtenus sur la vente des tabacs. Il s'élève une autre série de difficultés, lorsqu'il s'agit de distinguer des professions commerciales et industrielles, la profession agricole.

Un agriculteur peut se livrer, accessoirement, à l'exercice d'un commerce ou d'une industrie, ou bien il y a en agriculture, des professions qu'il est très délicat de classer dans la catégorie commerciale ou industrielle ou dans la catégorie agricole.

La vente par les agriculteurs des denrées provenant de leur exploitation n'est pas un acte de commerce. Mais dès que la récolte ne provient plus de l'exploitation de l'entrepreneur lui-même, les opérations de ce dernier deviennent commerciales. Ainsi l'agriculteur qui achète des animaux pour les revendre, mais après les avoir engraisés sur ses terres, n'est pas un commerçant ; contrairement au négociant en bestiaux qui parque son troupeau sur les terres occupées par lui, alors que les produits de ces terres sont insuffisants pour nourrir les animaux dont il s'agit.

Au point de vue industriel, les opérations qui ne sont qu'une mise en œuvre accessoire, ayant avec l'agriculture un lien intime, ne constituent pas, d'après MM. Lyon-Caen et Renaud des actes de commerce. Par contre, disent ces auteurs, si la main-d'œuvre a une importance considérable, si elle exige l'emploi de machines, on peut admettre que la production agricole n'est que l'accessoire et considérer la vente de produits transformés comme se rattachant à une entreprise de manufacture. La jurisprudence des tribunaux judiciaires est hésitante. Suivant les espèces il y aura lieu d'appliquer la théorie de l'accessoire ou bien d'établir deux impositions distinctes, l'une au titre de la cédule commerciale, l'autre au titre de la cédule agricole. Cependant, à raison du mode spécial

de calcul du bénéfice agricole, il paraît difficile d'admettre le cumul des revenus dans la cédule correspondant à la profession principale. Il conviendra d'opérer une ventilation entre le bénéfice industriel et le bénéfice agricole imposable suivant le forfait du titre 2 de la loi de 1917.

De l'application des principes généraux qui se dégagent de la loi, il résulte que la cédule des bénéfices industriels et commerciaux n'atteint pas tous les revenus mixtes. Comme d'autre part, dans la cédule des professions non commerciales, seuls les charges et offices sont frappés au taux de 8 % égal à celui des bénéfices commerciaux et industriels, il en résulte, qu'une certaine quantité de revenus mixtes bénéficient, dans la cédule non commerciale, du taux de 6 % réservé aux revenus du travail. Tel est le cas des revenus provenant des professions que nous avons citées plus haut, des compagnies d'assurances qui achètent une clientèle, par exemple, ou encore les bénéfices du fermier général sous-louant les propriétés rurales qu'il a prises à bail, des marchands de biens, des concessionnaires de droits sur les places et marchés, des adjudicataires des droits à percevoir au profit des pauvres dans les spectacles, bals et concerts. Les exploitants de sources minérales ou thermales doivent être considérés comme se livrant à une industrie extractive et sont imposables, à la cédule des bénéfices industriels.

§ 2. — PROFESSIONS EXEMPTÉES

On sait que les sociétés coopératives sont, à certaines conditions, exemptées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'après l'instruction administrative du 29 août 1920, voici les diverses situations dans lesquelles peuvent se trouver les sociétés coopératives de consommation qui ont droit au traitement de faveur institué par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 :

1^o Les sociétés coopératives qui ne possèdent pas d'établissements, boutiques ou magasins et servent

ainsi simplement d'intermédiaires entre les producteurs et leurs sociétaires. On ne peut pas assimiler à une société coopérative de ce type un groupement d'achats en commun constitué par les négociants d'une même ville et d'une même région. Ces groupements ne peuvent prétendre à l'exonération. Toutefois pour la détermination des bénéfices servant de base à leur taxation il n'y a pas lieu de faire entrer en ligne de compte les ristournes qu'ils peuvent faire à leurs adhérents et qui constituent le remboursement d'un trop perçu sur le prix des marchandises qui leur ont été livrées (1).

C'est au fond le même argument qui a été invoqué en faveur de l'exemption des coopératives. Ces sociétés n'ont pas de revenus proprement dits, elles ont simplement en vue de vendre à meilleur marché, le boni représente la réduction de prix qu'elles ont recherchée.

2^o Si les sociétés coopératives ont un magasin, mais vendent uniquement à leurs adhérents, l'exemption est acquise pour les mêmes raisons. Mais à partir du moment où le bénéfice qu'elles font n'est pas retourné sous forme de boni, aux adhérents, au prorata des achats, il cesse d'avoir le caractère d'une réduction de prix et la société devient alors imposable. Il en est ainsi même lorsqu'elles ne vendent qu'à leurs adhérents. Il suffit qu'aucune disposition de leurs statuts ne fixe l'emploi des réserves qu'elles peuvent constituer avec leurs bénéfices, ainsi qu'il résulte d'un arrêt du Conseil d'Etat du 26 juillet 1923.

ARRÊT

« Considérant que pour demander l'annulation de l'arrêté attaqué, la société coopérative de consommation X..., se fonde sur ce qu'elle remplit les conditions exigées par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 pour être affranchie de l'impôt sur les bénéfices industriels

1. *Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre*, 1924.

et commerciaux, que, par suite, elle ne saurait être assujettie à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Considérant qu'aux termes de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 il est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France, par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par la loi du 31 juillet 1917 ; qu'aux termes de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, les sociétés coopératives de consommation lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins pour la vente ou la livraison des denrées, produits ou marchandises, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles ; que toutefois en sont affranchies les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer, dans leurs magasins de dépôts les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes ou lorsque, ne vendant qu'à leurs sociétaires, elles distribuent leurs bonis annuels aux dits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général, ou lorsqu'elles consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions.

Considérant que si la société requérante remplit, par ailleurs, certaines des conditions posées par l'article 15 précité, aucune disposition de ses statuts ne fixe le mode de répartition des réserves qu'elle peut constituer ; qu'ainsi il n'est pas établi que ces réserves ne doivent pas être réparties entre les porteurs d'actions ; que, dès lors, et bien que la société n'ait pas, en fait, été assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, elle est passible de ladite contribution, et, par suite, imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Considérant que, dans ces conditions, c'est à bon droit que l'administration des contributions indirectes, après avoir constaté, par voie de procès-verbal, les contraventions commises par la société requérante,

en s'abstenant de produire les relevés mensuels prescrits par l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, contraventions qui ont entraîné le défaut de paiement de l'impôt dans le délai fixé par l'article 15 du règlement d'administration publique du 24 juillet 1920, a décerné contrainte contre la société. »

Enfin, voici un troisième type de coopératives qui doivent bénéficier de l'exemption d'après l'instruction du 29 août 1920 :

« Les sociétés coopératives de consommation ayant établissements, boutiques et magasins de vente ou de livraison, qui n'ont pas de stocks et se bornent simplement à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt, les denrées, produits et marchandises ayant fait l'objet de ces commandes. »

Aux sociétés coopératives de consommation, on doit assimiler les syndicats agricoles qui fonctionnent dans les mêmes conditions.

Toutes les autres coopératives sont assujetties à l'impôt, seulement, les bonis que ces sociétés restituent à leurs actionnaires ou adhérents, au prorata de leurs achats, sont toujours, en réalité, un trop perçu ; en vertu des principes généraux, ils doivent donc échapper à l'impôt, mais ces bonis ne représentent pas intégralement un trop perçu ; ils contiennent certainement aussi une part correspondant aux bénéfices réalisés sur les clients étrangers à la société. Il y aura lieu d'isoler dans le boni les éléments passibles de l'impôt.

Les coopératives ouvrières de production ne sont pas exemptées de notre cédula. Au contraire, les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires, constituées conformément à la loi du 13 mars 1917, les sociétés d'habitation à bon marché, constituées conformément à la loi du 12 avril 1906, celles de crédit immobilier conformes à la loi du 10 avril 1908 et enfin les sociétés de bains-douches et les sociétés de jardins ouvriers, fonctionnant dans les conditions prévues par l'article 7 de la loi du 23 décembre 1912,

bénéficient de l'exemption soit en vertu de la loi du 31 juillet 1917, soit en vertu de la loi du 31 décembre 1918.

Enfin, la loi du 30 juin 1923 a consacré une nouvelle exemption.

Les artisans, travaillant à façon sans compagnons ou apprentis, les pêcheurs, les personnes vendant en ambulance, qui doivent être considérées comme exerçant une industrie à leur compte et non pas au service d'autrui, tombaient, en principe, dans la sphère de notre cédule. L'article 13 de la loi du 31 juillet 1917 avait stipulé en faveur de ces petites industries, un régime d'atténuation et d'abattement à la base.

L'article 10 de la loi du 30 juin 1923 décide que cette catégorie d'assujettis ne sera plus désormais soumise à l'impôt commercial mais à l'impôt sur les traitements et salaires.

Les petits industriels travaillant à leur compte qui bénéficient de ce régime, sont placés par l'article 10 en sept catégories :

§ 1^{er}. — Les ouvriers travaillant chez eux à leurs risques et périls, avec des instruments leur appartenant ou non, lorsqu'ils opèrent exclusivement à façon, pour le compte d'industriels ou de commerçants avec des matières premières fournies par ces derniers.

Les ouvriers dont il s'agit ne doivent pas utiliser d'autres concours que celui des membres de leur famille et d'un apprenti de moins de 16 ans ou d'un compagnon.

Cependant, dans le silence de la loi, on peut affirmer que l'emploi occasionnel d'une main-d'œuvre, en excédent de celle prévue par le § 1^{er} de l'article 10, ne suffit pas pour faire perdre à cet artisan le bénéfice des dispositions de cet article. Mais c'est à la condition expresse que le concours de l'aide supplémentaire soit de courte durée et ne revête pas un caractère périodique.

§ 2. — Les artisans qui se livrent à la vente du produit de leur propre travail.

Ils ne doivent pas utiliser d'autres concours que

celui des personnes énumérées au § 1^{er} de l'article 10.

Voici l'application qu'il y a lieu de faire de ce § 2, à un certain nombre de professions, ainsi qu'il résulte d'une série de réponses du ministre des Finances à des questions écrites.

Les boulangers qui fabriquent du pain avec des farines qu'ils ont eux-mêmes achetées, ne peuvent être considérés comme des artisans, car leurs bénéfices ne représentent pas la simple rémunération d'un travail manuel.

De même les charcutiers.

De même les énoisseurs : ce sont des personnes qui, achetant des noix, au jour le jour, les revendent, moins d'une semaine après, triées et dépouillées de leur coque

Mais l'exonération est applicable à l'énoisseur qui, n'achetant pas des noix pour son compte, travaillerait exclusivement à façon pour le compte de commerçants et avec le seul concours prévu au § 1^{er} de l'article précité.

Les pâtisseries ne sont pas des artisans ; car leurs bénéfices qui varient dans de larges mesures avec les prix d'achat des produits utilisés, ne représentent pas la simple rémunération d'un travail manuel. De même les fabricants d'encre, qui préparent de l'encre avec des produits d'achat. Par contre, la qualité d'artisans doit être reconnue aux photographes qui travaillent dans les conditions prévues par l'article 10.

Les fromagers qui se chargent uniquement de fabriquer du fromage pour le compte de producteurs, avec le lait fourni par ces derniers, sont des artisans, les rétributions qui leur sont versées représentant principalement la rémunération d'un travail manuel. Par contre, les fromagers qui achètent eux-mêmes le lait, fabriquent et vendent les fromages pour leur compte, ne peuvent être considérés comme de simples artisans et restent passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, comme fabricants de fromage.

De même le maçon de village, travaillant, tantôt à la journée, tantôt à forfait, est un artisan si la vente

des matériaux qu'il fournit à ses clients peut être considérée comme accessoire par rapport à celle du produit de son propre travail.

Le maréchal-ferrant est dans le même cas ; mais deux maréchaux-ferrants, travaillant en société ou en association, sont imposables à la cédula commerciale.

Le menuisier qui vend principalement des meubles fabriqués par lui est aussi un artisan. De même que le plâtrier peintre, le serrurier, le couvreur, le zingueur.

S'il vend principalement le produit de son travail le tonnelier qui n'a qu'un ouvrier et un apprenti de moins de 16 ans, est un artisan.

Les coiffeurs, qui travaillent dans les conditions fixées par l'article 10, de même que les tailleurs d'habits, doivent être également considérés comme des artisans.

Ainsi qu'on le voit, pour beaucoup de professions, suivant que le petit entrepreneur travaille sur des matériaux qu'il se procure lui-même ou suivant qu'il travaille sur des matières fournies par ses clients, l'impôt cédulaire s'applique ou ne s'applique pas.

Les cinq autres catégories d'exemptions énumérées par l'article 10, concernent :

§ 3. — La veuve de l'ouvrier et de l'artisan dont il a été parlé aux deux premiers paragraphes, lorsqu'elle continue la profession de son mari.

§ 4. — Les vendeurs en ambulance, à condition que les marchandises soient transportées autrement que par véhicule automobile ou par voiture attelée.

§ 5. — Les mariniers, propriétaires d'un seul bateau, qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes.

§ 6. — Les chauffeurs et cochers, propriétaires d'une ou de deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux voitures ne soient pas mises simultanément en service, qu'elles ne comportent pas plus de quatre places et que les conditions de transport soient conformes à un tarif réglementaire.

§ 7. — Les pêcheurs se livrant personnellement

à la pêche des poissons, crustacés, coquillages et autres produits de la mer et d'eau douce.

Toutes ces personnes rentrent au contraire dans la sphère d'application de la cédule commerciale, dès qu'elles s'associent entre elles.

En ce qui concerne l'impôt sur le chiffre d'affaires, le Parlement a rejeté un amendement présenté par MM. Bouverie et Fourment, sénateurs, qui tendait à affranchir de ce dernier impôt, les affaires effectuées par les associations d'ouvriers travaillant à façon, dûment enregistrées et composées de deux ouvriers au plus (*Journal Officiel*, 18 janvier 1923, Débats, Sénat, p. 67 et s.)

Il y a lieu d'en conclure que dans l'intention du législateur les sociétés constituées entre faconniers et artisans doivent continuer à acquitter l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à l'application duquel est subordonnée celle de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

L'instruction ministérielle du 20 novembre 1923 contient tous les détails d'application de l'article 10 précité.

A noter que l'article 10 a un effet rétroactif et que les dispositions qu'il renferme sont applicables, savoir :

1^o A partir du 1^{er} janvier 1920, en ce qui concerne :

Les faconniers (§ 1^{er}).

Les mariniers (§ 5).

Les chauffeurs et cochers (§ 6).

2^o A partir du 1^{er} janvier 1922 en ce qui touche :

Les artisans (§ 2).

Les veuves de faconniers ou d'artisans (§ 3).

Les personnes vendant en ambulance (§ 4).

Les pêcheurs (§ 7).

En ce qui concerne ces derniers, la date de mise en vigueur de l'article 10 se trouve fixée au 1^{er} janvier 1922, au lieu du 1^{er} janvier 1920, comme il avait été prévu, à l'origine, par le seul fait d'un changement de numérotage des alinéas résultant de l'introduction, en séance, de la disposition relative aux chauffeurs et cochers.

Dans ces conditions, il a été admis que la nouvelle réglementation visant les pêcheurs aurait effet à partir du 1^{er} janvier 1920 pour ce qui a trait à l'impôt cédulaire, et, par voie de conséquence, à partir du 1^{er} juillet 1920, pour ce qui regarde l'impôt sur le chiffre d'affaires.

A l'exception des artisans et des sociétés coopératives dont nous venons de parler, les personnes qui se livrent aux professions dites commerciales et industrielles aux termes de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, sont imposables à la cédule dont il s'agit ici.

A l'étranger, dans les pays qui ont un système d'impôts sur le revenu analytique, c'est-à-dire un système dans lequel il existe des impôts cédulaires, on ne trouve pas de cédule correspondant exactement à la nôtre, pour la taxation des bénéfices industriels et commerciaux. En Angleterre, l'income-tax comprend cinq grandes cédules : les bénéfices industriels et commerciaux rentrent, avec tous les revenus non compris dans les cédules A B C et E dans la cédule D ; celle-ci n'englobe pas seulement les revenus des professions commerciales et industrielles, mais elle joue le rôle d'un impôt glaneur. De même que notre impôt global sur le revenu, elle atteint toutes les richesses qui ont passé entre les mailles du filet des autres cédules.

Pour constituer l'assiette de la cédule D, on relève :

1^o Les profits ou gains annuels obtenus :

Par toute personne résidant dans le Royaume-Uni au moyen de toute sorte de propriété, qu'elle soit située dans le Royaume-Uni ou ailleurs ;

Par toute personne résidant dans le Royaume-Uni dans toute affaire, profession, emploi, ou état (vocation) où qu'ils soient exercés ;

Par toute personne sujet britannique ou non, résidant ou non dans le Royaume-Uni, d'une propriété ou d'une affaire ou d'un emploi situés ou exercés dans le Royaume-Uni.

2^o Tout intérêt d'argent et tout profit ou gain annuel qui ne sont pas taxés sous les cédules A (revenu fon-

cier) B (exploitation agricole) C (revenu des fonds publics) ou E (salaires, traitements et pensions).

En Italie, il y a une cédule commune, pour les bénéfices industriels et commerciaux, et ceux de l'exploitation agricole, car cette cédule, dans le système fiscal italien qui a un caractère très scientifique et très rationnel, doit englober tous les revenus mixtes. Le principe qui domine l'impôt sur le revenu, en Italie, est en effet, celui de la discrimination. Depuis la réforme fiscale réalisée par les décrets-lois du 24 novembre 1919 et du 22 avril 1920, il y a quatre impôts cédulaires : la cédule A comprend les revenus du capital ; la cédule B, les revenus mixtes du capital et du travail ; c'est celle qui correspond à notre cédule commerciale. Enfin, pour les revenus du travail, il y a, chose bizarre, deux cédules, la cédule C, pour les salaires en général, et la cédule D, pour les revenus de fonctions publiques en particulier.

L'existence distincte de cette cédule D a pour raison d'être le fait suivant :

En Italie, la dissimulation est très grande et l'évasion fiscale est toujours pratiquée sur une large échelle. Le législateur a donc été obligé de classer à part les revenus des fonctionnaires qui ne sont susceptibles d'aucune dissimulation, afin de leur réserver un taux très atténué, par rapport, à celui qui frappe les autres revenus. Ainsi, la loi s'est inclinée devant le fait, le principe rationnel a dû être sacrifié.

La cédule étrangère qui ressemble le plus, pour les bénéfices commerciaux, à la nôtre, c'est la cédule créée parmi d'autres impôts cédulaires par la loi grecque du 3 janvier 1919.

En Grèce l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux frappe l'ensemble des profits réalisés par le contribuable dans ses diverses entreprises.

En Belgique, la taxe professionnelle instituée par les articles 25 et suivants de la loi du 29 octobre 1919, atteint, non seulement les bénéfices des exploitations industrielles et commerciales, mais toutes autres professions.

Aux Etats-Unis, en Autriche, en Allemagne, en Suisse, il n'y a pas d'impôts cédulaires ; aucune discrimination n'est établie entre les différents revenus.

§ 3. — PROFITS OCCASIONNELS

Il ne suffit pas, pour être assujetti à la cédule commerciale, d'accomplir des opérations dont les bénéfices ont le caractère industriel ou commercial, il faut, en outre, accomplir ces opérations d'une façon habituelle, il faut en faire sa profession.

Quand y a-t-il habitude? C'est là une question de fait. L'instruction administrative du 30 mars 1908 n° 6 précise que la condition d'habitude n'implique pas nécessairement la répétition fréquente des mêmes opérations : des actes de commerce peu nombreux, mais périodiques et même des actes de commerce isolés, mais dont l'exécution porterait sur une période d'assez longue durée devraient être regardés comme d'ordre professionnel.

Par conséquent, bien que toute personne qui se livre, même occasionnellement, à des actes de commerce, soit assujettie par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 à l'impôt sur le chiffre d'affaires, il ne doit pas en être de même pour l'impôt cédulaire.

Dans l'income-tax britannique, nous trouvons la même exclusion des profits occasionnels : « casual profit ». La cédule D porte exclusivement sur « the annual profits or gains... » « all interest of money... and other annual profits. »

C'est pour ne pas frapper un capital ou un gain en capital que le législateur britannique s'est attaché au caractère professionnel exprimé approximativement par le terme *annuel*. Or, comme le font remarquer les auteurs du « report of the royal commission, on the income tax » (London 1920) il est maintes catégories de transactions dans lesquelles l'individu a délibérément cherché à réaliser un bénéfice et cela est encore plus certain lorsqu'il s'agit d'une rémunération pour un service rendu. Les auteurs de ce report ont

exprimé l'opinion que tout profit résultant d'une transaction assimilable à une affaire, c'est-à-dire une transaction dans laquelle l'objet est acquis en vue de réaliser un profit, doit être assujéti à l'income-tax et ne doit pas être considéré comme un accroissement de capital, pour la simple raison que cette transaction est étrangère aux affaires ordinaires du contribuable, ou bien parce que les occasions de réaliser de tels profits ne se présentent que rarement et jamais d'une façon habituelle et régulière.

Nous avons en France l'impôt global qui joue le rôle d'impôt glaneur et dont la fonction est d'atteindre notamment ces recettes qui ne proviennent d'aucune des sources de revenus frappés cédulairement dans le patrimoine de tel ou tel contribuable.

Le Conseil d'Etat, dans deux arrêts déjà célèbres du 15 février 1923 rendus sur la question de savoir si les réserves d'une société anonyme distribuées entre les actionnaires, devraient être comprises dans les bases de l'impôt général de chacun de ces derniers affirme que l'administration ne doit pas se contenter de taxer à l'impôt global les sources de revenus atteintes par les impôts cédulaires : le fisc doit considérer les bénéfices de toutes les opérations lucratives auxquelles se livre l'individu, même si elles ne résultent pas pour lui de l'exercice d'une profession ou d'une propriété atteintes distinctement par un impôt particulier.

PREMIER ET DEUXIÈME ARRÊTS DU 15 FÉVRIER 1923

« Considérant qu'aux termes de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, l'impôt général sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable, le revenu net étant déterminé, sous certaines déductions, eu égard aux propriétés et aux capitaux que possède ce contribuable, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont il jouit ainsi qu'aux bénéfices de toutes occupations lucratives auxquelles il se livre. »

A ce propos il s'élèvera certainement les plus grandes difficultés lorsqu'il s'agira de distinguer les gains en capital des gains en revenu.

Quoi qu'il en soit, l'imposition des profits occasionnels n'intéresse en aucune manière chez nous la cédula commerciale.

§ 4. — OPÉRATIONS ACCOMPLIES POUR LE COMPTE D'AUTRUI

Il faut encore, pour que l'imposition soit justifiée, que celui qui fait profession habituelle d'exercer des actes de commerce, les accomplisse pour son propre compte. Le commis, travaillant pour un patron, n'exerce pas une profession commerciale, encore qu'il puisse accomplir journellement des actes de commerce; il est lié à celui qui l'occupe par un contrat de louage de services. Sa rétribution a le caractère d'un salaire passible de l'impôt établi par le titre III de la loi de 1917 (1).

Sur la distinction du louage de services, qui fait de l'individu qui loue ses services, un salarié, et du louage d'ouvrage qui ne comporte pas ce lien de subordination caractéristique du contrat de travail, voici un arrêt du Conseil d'Etat en date du 20 juillet 1923, rendu à propos d'un contribuable qui recueillait et transportait quotidiennement à une laiterie le lait qui était livré par le fournisseur de cette laiterie.

ARRÊT

« Considérant que le sieur X... a été soumis, pour l'année 1921, à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux en qualité de ramasseur de lait, travaillant pour le compte de la laiterie coopérative de N... ; que le Conseil de Préfecture lui a accordé décharge de cette contribution par le motif que le lien juridique existant entre la laiterie coopé-

1. Besson. *Traité des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.*

rative de N... et ledit sieur X..., est un louage de services et que, par suite, ce dernier, comme salarié, n'est point passible de l'impôt ci-dessus mentionné ; que le ministre des Finances, pour demander l'annulation de l'arrêté attaqué, soutient que le sieur X... est uni à la société dont il s'agit par une convention de louage d'ouvrage, et que la profession qu'il exerce, en exécution de cette convention, est au nombre de celles qui sont soumises à l'impôt cédulaire, en vertu de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction, que, suivant un contrat verbal dont les clauses ne sont pas contestées, le sieur X..., recueille et transporte quotidiennement à la laiterie coopérative le lait qui lui est livré par les fournisseurs de cette laiterie, et remet à ces derniers le petit lait produit par la fabrication de la veille ; qu'il effectue ces opérations dans une région dont les limites sont fixées d'avance d'une manière invariable et au moyen d'un attelage qui lui appartient et qu'il entretient à ses frais ; qu'à la condition d'avoir terminé sa tournée à l'heure convenue, il a la latitude de la régler et de l'ordonner à sa guise, et de substituer un tiers en cas d'empêchement ; que ces obligations remplies vers le milieu de la journée, il est libre de son travail et de son temps ; que, d'autre part, il reçoit, outre une somme fixe, une rémunération proportionnelle à la valeur du lait payée aux fournisseurs de son secteur ; que, dans ces conditions, le ministre des Finances est fondé à soutenir que le sieur X... exerce la profession d'entrepreneur de transports qui, d'après l'article 632 du code de commerce, a un caractère commercial et qu'il doit, en cette qualité, être rétabli aux droits auxquels il avait été primitivement imposé. »

Sur la distinction entre les commis, les placiers qui ont la situation d'employés, les courtiers, commissionnaires ou autres intermédiaires libres, agissant en leur nom ou sous leur responsabilité, ayant la situation de commerçants, il existe une abondante jurisprudence du Conseil d'Etat qui s'est élaborée à propos

de l'application de la patente et qui concorde avec celle de la cour de Cassation, relative à l'attribution de la qualité de commerçants.

§ 5. — PROFITS RÉALISÉS A L'ÉTRANGER

Pour tomber sous l'application de l'impôt, la profession doit être exercée en France, tout au moins en partie ; et ce sont seulement les profits réalisés dans notre pays qui doivent être retenus pour l'assiette de l'impôt.

Telle est la règle que formule l'instruction du 30 mars 1918 article 40 :

« Les particuliers domiciliés ou les sociétés ayant leur siège en France, mais dont les exploitations sont situées exclusivement hors de France (colonies, pays de protectorat et pays étrangers), ne sont pas passibles de l'impôt. Quant aux contribuables possédant à la fois des exploitations ou établissements en France et hors de France, leurs cotisations sont établies seulement à raison des bénéfices afférents aux opérations qu'ils effectuent en territoire français. »

Il n'y a pas là une application du principe de la territorialité de l'impôt, car il n'existe pas de tel principe. Le législateur est parfaitement compétent pour grever les nationaux qui résident à l'étranger d'un impôt quelconque, le lien de la nationalité suffit à conférer ce droit à l'Etat. La preuve est que l'impôt global sur le revenu atteint toute personne qui possède en France une maison d'habitation ou un établissement commercial, même si elle ne réside pas. D'autre part, les personnes résidant en France sont atteintes par l'impôt global pour les biens et revenus qui leur viennent de l'étranger. Il incombait à l'impôt global qui est essentiellement personnel, d'atteindre les revenus en provenance de l'extérieur ; mais la cédule commerciale a un caractère plus réel et il était normal de lui réserver les affaires réalisées sur le territoire français. Etant donné son mode d'assiette, il n'était pas possible de s'en servir pour des revenus d'origine extérieure.

Ce rôle est au contraire, réservé à la cédula D de l'income-tax britannique dont nous avons défini plus haut la sphère d'application.

La conséquence de cette extension de l'impôt pour les revenus venant de l'étranger, c'est la double imposition de ces revenus.

La cédula D frappe les résidants dans le Royaume-Uni pour les revenus professionnels qui viennent d'ailleurs et de France en particulier. Or, notre impôt cédulaire frappe tout commerce et toute industrie qui s'exercent en tout ou en partie en France, quelle que soit la résidence de son propriétaire et le siège principal de ses opérations. Le résident du Royaume-Uni qui a une affaire en France paiera donc une première fois notre impôt cédulaire et une seconde fois l'income-tax de la cédula D, pour le même revenu exactement.

Les auteurs du report, dont nous avons parlé, s'expriment en ces termes à ce sujet :

«Aucun changement satisfaisant ne peut être apporté à cet état de choses, si ce n'est par un arrangement réciproque entre les gouvernements chez lesquels existe un impôt sur le revenu. Ces arrangements pourraient avoir lieu sous les auspices de la Société des Nations. »

Les plus grandes difficultés s'élèvent quand il s'agit de déterminer la part de bénéfices imposable à la cédula française, dans les revenus d'un contribuable qui exploite des établissements en France et à l'étranger, lorsque les résultats d'ensemble de toutes les entreprises sont centralisés dans une comptabilité unique. L'assiette de l'impôt sera très délicate à établir lorsque l'entreprise étrangère n'aura en France qu'un bureau de vente, par exemple, ou au contraire une usine de fabrication de ses produits expédiés en totalité au siège social.

Un arrêt du Conseil d'Etat du 22 juillet 1921, confirmant une décision de la commission supérieure du 28 février 1919, décide qu'une fabrique dont la production est totalement expédiée en Angleterre, doit

être taxée sur les bénéfices de fabrication réalisés en France, par comparaison avec les résultats de l'exploitation des fabriques similaires de la région.

Le fait qu'une entreprise possède ainsi des établissements à l'étranger entraîne parfois à des conséquences curieuses :

Voici par exemple un contribuable qui écoule en France des produits agricoles en provenance d'un domaine situé à l'étranger ou aux colonies. Un marchand de café vend en France des produits qui proviennent exclusivement de ses plantations sises au Brésil. Dans un arrêt du 8 mars 1912, le Conseil d'Etat a refusé l'exemption de patente prévue en faveur des agriculteurs par la loi du 1^{er} juillet 1880 à un contribuable qui se trouvait dans ce dernier cas. Le contribuable en question ne vend pas des produits récoltés en territoire français, il ne peut être considéré comme réalisant en France des bénéfices agricoles, il est donc imposable dans la cédule commerciale sur la part de ses profits qu'il a obtenus en France.

Mais si le domaine agricole est situé dans une colonie française, le Conseil d'Etat admet l'exemption de la patente, depuis un arrêt du 25 janvier 1890 (Perret) à propos de l'Algérie. Dans des arrêts du 12 novembre 1920 ou du 6 mai 1921, la Haute Assemblée a étendu cette jurisprudence à d'autres colonies, bien que ces colonies aient un système fiscal entièrement distinct de celui de la métropole, sur lequel est calqué le système fiscal de l'Algérie. Le Conseil d'Etat étendra probablement cette jurisprudence à l'impôt commercial. Les contribuables ayant un domaine aux colonies, ne seront donc pas assujettis à notre cédule pour les bénéfices réalisés en France. Seulement, si la colonie ne taxe pas les bénéfices agricoles, ces individus ne seront plus soumis à aucun impôt cédulaire.

§ 6. — ANNUALITÉ

La dernière condition pour être assujetti à notre impôt cédulaire, c'est d'avoir exercé la profession

dans l'année précédant l'année même de l'imposition. La patente était établie pour l'année entière à raison des faits existants au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition; pour le nouvel impôt, qui comporte la constatation directe des bénéfices réalisés, il n'y a plus lieu de se préoccuper de cette date, mais, au contraire, de ce qui s'est passé dans l'année antérieure.

Comme la loi de 1917 donne au contribuable la faculté de déclarer, non pas ses bénéfices de l'année civile, mais ceux de son exercice commercial qui ne coïncide pas forcément avec l'année civile, il faut entendre cette règle, en vertu de laquelle sont imposables les bénéfices réalisés dans l'année précédant le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, comme s'appliquant aussi aux bénéfices réalisés dans l'exercice précédant cette date. Peu importe que le commerçant n'exerce plus, au 1^{er} janvier, qu'il ait quitté la France ou qu'il soit décédé. Comme dans ces différentes hypothèses le recouvrement de la créance du Trésor court évidemment certains risques, la loi du 30 juin 1923 contient, dans son article 12, des dispositions tendant à assurer la mise en recouvrement immédiate de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels. Nous reviendrons ultérieurement sur ce texte qui intéresse également la détermination même du bénéfice imposable.

SECTION II. — Détermination des personnes assujetties.

Comment l'administration établit-elle, en pratique, la liste des personnes imposables à notre cédula? Il y a deux questions qui se posent : comment s'effectue la recherche des entreprises imposables? Au nom de qui établit-on l'impôt?

§ 1. — RECHERCHE DES ASSUJETTIS

L'administration est d'abord renseignée par le contribuable lui-même. Ce dernier lui adresse une déclai-

ration. Seulement, tous les contribuables ne sont pas tenus de rédiger cette déclaration :

Les sociétés par actions n'ont à produire spontanément aucune déclaration ; cette formalité ferait en effet double emploi avec le dépôt effectué par lesdites sociétés, au bureau de l'enregistrement, de leur bilan et des extraits des délibérations de leurs conseils d'administration ou de leurs assemblées générales (art. 4 de la loi du 31 juillet 1917). En réalité il s'agit des sociétés qui, en vertu de l'article 2 3^o de la loi du 29 juin 1872, doivent déposer au bureau de l'enregistrement de leur siège social ou administratif, les comptes-rendus et extraits des délibérations de leurs conseils d'administration ou de leurs assemblées d'actionnaires, en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Comme les bilans sont généralement annexés à ces extraits, le législateur a vraisemblablement désigné la partie pour le tout.

Les sociétés assujetties à ce régime sont :

Les sociétés anonymes.

Les sociétés en commandite par actions.

Il faut y ajouter les sociétés en commandite simple, dans lesquelles il y a un conseil d'administration ou toute autorité ayant une existence régulière et étant chargée de toucher un dividende, fusse le seul gérant responsable (loi du 29 juin 1872).

Les sociétés étrangères qui ont leur siège social en France sont assimilées aux sociétés françaises ; celles qui ont leur siège social hors de France ne sont pas astreintes à cette obligation.

Autrefois, c'est-à-dire jusqu'au 1^{er} juillet 1920, date à laquelle la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre a cessé d'être appliquée, les contribuables assujettis à cet impôt n'étaient pas obligés de produire une déclaration spéciale pour l'impôt cédulaire. Toutefois leur déclaration, souscrite en 1921, pour l'année 1920, restait soumise au régime antérieur. C'est seulement à partir du 1^{er} janvier 1922 que ces contribuables ont cessé d'être placés dans une situation spéciale.

En dehors des sociétés que nous avons citées, il y a une autre catégorie de contribuables qui ne sont pas obligés de souscrire une déclaration. En vertu de la loi du 31 juillet 1917, c'était tous ceux dont le chiffre d'affaires était inférieur à 50.000 francs. Depuis la loi du 16 avril 1924, article 2, « sont dispensés des déclarations et justifications prévues à l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917, les contribuables admis au versement d'un forfait annuel pour la taxe sur le chiffre d'affaires... » L'article premier de cette loi de 1924 indique les personnes qui bénéficient de ce régime :

« Les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 200.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures, ou objets à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, et 40.000 francs s'il s'agit d'autres redevables... »

Cette dernière catégorie de contribuables a d'ailleurs la faculté de faire une déclaration, si elle veut être imposée sur ses bénéfices réels, au lieu d'être taxée d'après le chiffre d'affaires. Les sociétés que nous avons énumérées plus haut n'ont pas le bénéfice de l'option ; elles sont astreintes au système de la constatation directe.

Tous les contribuables qui ne rentrent pas dans les catégories énumérées ci-dessus sont obligés de souscrire une déclaration qui porte, à leur choix, soit sur leur bénéfice réel soit leur chiffre d'affaires. La sanction de cette obligation est la suivante : d'une part, l'impôt est majoré de 10 % (loi du 31 juillet 1917 art. 9) ; d'autre part lorsqu'il est établi que le contribuable, en omettant sa déclaration a agi dans le but de se soustraire au paiement total ou partiel des contributions, il sera passible d'une amende de 1.000 à 5.000 francs.

C'est l'autorité judiciaire qui est chargée d'infliger l'amende. Préalablement à toute poursuite, le contribuable devra être mis en demeure, par lettre recommandée, de faire sa déclaration dans un délai qui ne

pourra être moindre que quinze jours ni excéder un mois (loi du 22 mars 1924 art. 52).

La déclaration dont il s'agit doit être produite avant le 1^{er} mars de chaque année (loi du 30 juin 1923 qui a modifié la loi du 31 juillet 1917). Toutefois, ce délai est étendu jusqu'au 31 mars de chaque année, pour les personnes ou sociétés qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre et qui produisent un résumé de leurs comptes de profits et pertes, afin d'être taxés d'après le bénéfice réel.

A défaut d'une déclaration souscrite par le contribuable, l'administration se renseigne par ses propres moyens.

Le recensement annuel des patentables prévu par l'article 25 de la loi du 15 juillet 1880 permet aux contrôleurs de découvrir les professions qui s'exercent d'une manière ostensible. Ce recensement n'a pas lieu dans les villes et communes de moins de 5.000 habitants de population agglomérée. Dans ces communes, le contrôleur dresse, assisté des répartiteurs de la contribution mobilière, un état matrice, sur lequel figure les noms, prénoms et adresses des contribuables. A cette occasion le contrôleur se renseignera auprès des répartiteurs sur la profession visible ou occulte des habitants de la commune.

Une autre source de renseignements est constituée par le registre du commerce créé par la loi du 18 mars 1919. Tous les commerçants doivent s'y faire immatriculer.

L'article 11 de la loi du 31 décembre 1921 oblige l'administration des postes et télégraphes à communiquer au service des contributions directes les changements de domicile dont elle a connaissance.

Enfin, en vertu de cette même loi de 1921, article 7, tout individu, français ou étranger, qui se livre sur notre territoire, ailleurs qu'en boutique ou magasin, à des ventes de marchandises ou produits quelconques, est tenu, à toute réquisition des maires, adjoints, juges de paix ou tous officiers ou agents de police

municipale ou judiciaire ainsi que les agents de l'administration financière, de justifier :

Soit qu'il est inscrit au registre du commerce, ou qu'il opère en qualité de commis ;

Soit qu'il est porteur d'une carte de commerce.

La délivrance de la carte est subordonnée au paiement préalable d'une caution suffisante qui garantit le recouvrement des droits fiscaux.

Au moyen de tous ces renseignements, le contrôleur peut dresser dans toute l'étendue de sa division de contrôle la liste des assujettis à notre impôt cédulaire et aux autres impôts sur le revenu.

Pour tout contribuable, un dossier individuel est ouvert, au siège de la direction de ses entreprises ou au lieu du principal établissement, puisque l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est établi en ce lieu et non pas en celui du domicile du contribuable.

§ 2. — PERSONNES IMPOSABLES

Quel est le nom qui va être inscrit sur la chemise de ce dossier lorsque l'on se trouve devant une entreprise assujettie à l'impôt?

Lorsque l'entreprise est individuelle c'est le nom de l'exploitant. Si ce dernier est marié, c'est lui seul qui est imposable, même s'il exploite son commerce avec l'aide de sa femme et quelque soit le régime matrimonial. La femme du commerçant qui aide son mari dans ses affaires n'est en droit ni commerçante, ni l'associée de son époux ; elle n'est que la préposée de son mari, obligeant celui-ci comme tout mandataire contractant au nom de ses mandants (Code civil article 1420). Mais si la femme mariée exerce personnellement une industrie, l'imposition sera établie à son nom (1).

Il y aura deux impositions séparées au nom de chacun des deux époux qui sont, l'un et l'autre, com-

1. Lyon-Caen et Renault.

merchants, si leurs entreprises sont nettement distinctes.

Le mineur commerçant sera de même imposé à son nom, même s'il est non émancipé ou non autorisé.

La question se complique lorsqu'on est en présence d'une collectivité.

A l'inverse de ce qui se passe en matière d'impôt général sur le revenu, où les individus sont seuls passibles de la taxe, l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, atteint les sociétés au même titre que les particuliers.

La société est une personne morale ; c'est au nom de cette personne que l'impôt sera établi, on fera abstraction de la personne individuelle des associés.

Il faut noter l'inconvénient qui résulte du caractère réel de la cédula, en ce qui concerne les sociétés. Le caractère économique de la société, c'est d'être un moyen pour les individus, une forme plus perfectionnée d'entreprise. Le véritable bénéficiaire du profit ce n'est pas la société mais les individus. Or, du moment que l'on taxe la société, il y aura une double imposition, puisque, ultérieurement, le fisc, en présence de chaque associé sera appelé à percevoir l'impôt sur le revenu qu'il tire de la société.

Ainsi pour les sociétés en commandite par actions et pour les sociétés anonymes, les bénéfices commerciaux sont atteints une première fois entre les mains de la société par notre cédula et une deuxième fois entre les mains des associés par la cédula des revenus mobiliers créée en 1872, qui atteint notamment les dividendes des sociétés par actions.

On ne peut expliquer ce double emploi que par la circonstance que la création d'un impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières (1872) a précédé de longtemps la généralisation du système des cédules (1917) : lors du vote de la loi de 1917, on n'a pas cru devoir, sans doute pour des raisons d'ordre purement fiscal, parfaitement respectables à l'époque, ajuster ce qui existait déjà à ce que l'on créait ; on n'a pas fait entrer l'institution fragmentaire de 1872 dans le

cadre général du nouveau système d'impôts directs. Le problème a peut-être été vu d'ensemble, mais la solution, voulue ou non, a consisté dans une simple juxtaposition.

Pour les sociétés en nom collectif, dès la création de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, le revenu des associés en nom collectif a été éliminé par le législateur de la base de l'impôt, pour la raison que ce n'était pas seulement le produit d'un capital mobilier, mais aussi celui du travail et de l'intelligence des associés. En outre, la loi du 30 juin 1923 accorde un nouvel avantage aux sociétés en nom collectif.

Article 11 de la loi du 30 juin 1923 :

« L'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 est complété par les dispositions suivantes : dans les sociétés en nom collectif, chacun des associés sera personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société. Dans les sociétés en commandite simple, l'impôt sera établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective de bénéfices et, pour le surplus, au nom de la société. »

Dans son rapport du 23 juin 1923 (annexe n° 302), M. le sénateur Henry Béranger a présenté, au sujet de ce texte, les observations ci-après :

« Ces dispositions ont été introduites, dans la loi de Finances, par la Chambre, sur la proposition de sa commission des Finances. Insérées déjà par la Chambre dans le projet de loi de finances de l'exercice 1922, elles avaient été disjointes par le Sénat en vue d'un examen plus approfondi. Aux termes de l'article 52 de la loi du 31 juillet 1917, chaque contribuable a droit, sur le montant des impôts cédulaires perçus par voie de rôle, à une réduction calculée d'après le nombre de personnes à sa charge. Cette disposition s'applique notamment en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Toutefois, dans le cas d'une entreprise exploitée en association, cet impôt doit, conformément à l'article 3 de la loi, être établi au nom de la société. Or, les contribuables ne peuvent obtenir de dégrèvements pour charges de famille que

sur les impôts auxquels ils sont personnellement assujettis. Il en résulte que les charges de famille des membres d'une société ne peuvent motiver aucune réduction de la cotisation due par l'association. L'article ci-dessus a pour but de mettre fin à cette situation, en édictant que les associés en nom collectif et les gérants de sociétés en commandite simple, c'est-à-dire les associés qui participent réellement à l'exploitation seront personnellement assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour leurs parts respectives dans les bénéfices sociaux. Votre commission estime qu'il s'agit là d'une mesure de justice. Elle vous demande, en conséquence, de l'adopter. »

Les associés d'une société en nom collectif retirent un autre avantage de l'article 11 de la loi du 30 juin 1923 :

Les membres de sociétés qui exercent eux-mêmes, pour leur propre compte, un commerce ou une industrie, sont personnellement passibles de nos impôts cédulaires, pour les bénéfices qu'ils réalisent dans leur affaire particulière. La société constitue, en effet, un être juridique, un être distinct de la personne de chacun des associés et cet être est imposable à notre taxe sur ses propres bénéfices et sur ces seuls bénéfices. Il ne saurait donc, notamment, être établi de compensation entre les bénéfices de la société et les pertes subies par les uns ou les autres de ses membres dans des entreprises particulières, ou réciproquement. Un arrêt du Conseil d'Etat du 18 février 1921, rendu en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, a fait application de cette règle, en matière de société de personnes.

Mais depuis la réforme précitée, dans le cas où un associé en nom ou un associé commandité exercerait en outre pour son compte personnel un commerce distinct de l'entreprise sociale, il serait en droit de faire masse des résultats de son affaire personnelle et de la part des résultats sociaux qui lui revient.

La prescription contenue dans la loi du 30 juin 1923 est-elle susceptible de s'étendre aux sociétés assimilables à celles visées dans l'article 11 ?

En fait de sociétés de personnes, dans lesquelles le bénéfice n'est pas seulement le produit d'un apport en capital mais aussi le fruit du travail, on connaît encore les sociétés civiles et les sociétés de fait.

Pour les sociétés civiles, on sait que la loi de 1872 a refusé de les assimiler aux sociétés en nom collectif. Les revenus distribués par les groupes formés conformément aux articles 1832 et suivants du Code civil sont donc frappés par l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. D'autre part, ces sociétés constituent une personne distincte qui est donc imposable à l'exclusion des associés. Or, une société civile peut se livrer à des opérations industrielles assujetties à l'impôt commercial.

C'est un principe général que toute société est taxable à l'exclusion de ses membres dès qu'elle a la personnalité juridique. Cela résulte des articles 4 et 9 de la loi du 31 juillet 1917 qui désigne comme passibles de l'impôt cédulaire les personnes ou sociétés. A défaut d'un texte législatif, ce principe ne comporte pas d'exception. Il n'est donc pas possible de faire bénéficier du régime créé par l'article 11 précité les membres d'une société civile.

Le même raisonnement s'applique en ce qui concerne la société de fait. Il s'agit ici d'une association que désigne la notoriété publique et que révèlent des actes constatant la participation aux affaires. Le point de savoir si une collectivité constitue une société, à défaut des formalités prévues par la loi, est une question de fait. Mais, en toute hypothèse, l'administration est en droit d'invoquer, comme tous les tiers, l'existence en fait de la société, pour l'établissement de l'impôt. Les associés ne sauraient opposer à l'administration l'article 11 de la loi du 30 juin 1923.

Au contraire, l'association en participation, expressément prévue par l'article 47 du Code de Commerce, n'a aucune existence vis-à-vis des tiers. La cotisation ne saurait donc être établie au nom de la société qui est dépourvue de toute personnalité et qui n'existe pas au regard de ce tiers qu'est l'administration.

L'association en participation a presque toujours un gérant qui agit vis-à-vis des tiers en son nom personnel. Le fisc ne connaît légalement que ce gérant.

Il peut arriver que les associés ne conservent pas à la société son caractère occulte et qu'ils laissent croire aux tiers par leur attitude que cette société constitue une personnalité civile distincte.

Dans ce cas l'administration peut établir une imposition unique au nom de la société de fait.

Ainsi la commission supérieure des bénéfices de guerre, dans sa décision du 8 mars 1923, a envisagé d'une façon distincte une association en participation constituée entre trois personnes, pour la construction, l'affrètement et l'exploitation d'un navire.

Suivant la jurisprudence civile, ce lien, créé entre les co-propriétaires d'un navire qui l'ont armé en vue de l'exploiter, est une société *sui generis* qui revêt tantôt le caractère d'une association en participation, tantôt celui d'une société de fait. On se trouvait ici dans ce dernier cas.

Il faut noter que, lors de la cession d'une entreprise par un particulier à une société, bien que ce particulier reste engagé dans la société, lorsque, par exemple, celle-ci lui remet, pour prix de sa cession, des actions de numéraire et des actions d'apport, on se trouve néanmoins en présence de deux contribuables distincts. Il y a donc lieu d'établir deux impositions différentes.

Voir dans ce sens, les décisions de la commission supérieure du 10 mars 1923, rendues à l'occasion de la cession d'une concession minière par un particulier à une société de charbonnage.

Toutefois, lorsque l'entreprise individuelle se transforme en société en nom collectif, l'administration et la jurisprudence ont admis que, pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices de guerre, comme on retrouvait pratiquement dans la société les mêmes personnes et les mêmes objets, l'industriel pouvait être dispensé de déclaration et pouvait faire rentrer ses bénéfices dans ceux de la société.

Depuis la réforme de 1923, l'individu a le droit d'être

dans ce cas, imposé à son nom, même après la constitution de la société.

Mais, dans le cas où l'entreprise devient une société par actions, une nouvelle personne succède à l'individu et une nouvelle imposition doit être établie.

CHAPITRE III

Détermination du bénéfice imposable.

Après que l'administration, à l'aide des éléments ci-dessus indiqués, a déterminé quelles sont les personnes susceptibles d'être taxées, il lui reste à s'enquérir du montant de la contribution dont elles sont redevables.

Il y a deux questions à trancher :

D'une part, il faut déterminer quels sont les faits, les éléments rendant le contribuable passible de l'impôt ;

D'autre part, on doit se demander par quels moyens de preuve ces faits ou ces éléments sont établis.

Pour ce qui est de la première question, on sait que pour les sociétés obligatoirement tenues de communiquer leur bilan à l'administration de l'enregistrement, l'impôt est dû à proportion du montant des bénéfices effectivement réalisés durant l'année qui a précédé celle de l'imposition. Tel est le cas des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions. Dans tous les autres cas, le contribuable a le choix entre la taxation d'après son bénéfice réel, comme les sociétés par actions, et la taxation d'après son bénéfice évalué au moyen du chiffre d'affaires de l'année précédente, auquel on applique un coefficient approprié.

Jusqu'à la loi récente du 16 avril 1924, modifiant le régime fiscal applicable au petit commerce et à la petite industrie, cette option n'avait pas une grande importance, car l'administration était investie d'un pouvoir de vérification quasi illimité qui lui permettait

de remonter dans tous les cas au bénéfice réel, si elle le désirait. Nous reviendrons sur ce point, lorsque nous examinerons la deuxième question indiquée ci-dessus, celle de la preuve.

Le Conseil d'Etat a lui-même reconnu que la faculté d'opter pour la taxation d'après le chiffre d'affaires, n'est pas, à proprement parler, un forfait.

ARRÊT DU 2 MARS 1923 :

« Considérant que l'impôt sur les bénéfices commerciaux est établi d'après les résultats réels de la profession, lesquels constituent obligatoirement un des éléments du revenu global assujetti à l'impôt général; qu'aucune disposition législative ne permet d'adopter pour l'assiette de ces impôts, en ce qui concerne les bénéfices dont il s'agit, une évaluation forfaitaire... »

Toutefois, le droit d'option a une certaine importance dans le sens que voici :

Le contribuable peut l'exercer d'une façon différente chaque année. En faisant ainsi varier son option, il peut réussir une certaine évasion de ses bénéfices.

Dans une période déficitaire, ou de bénéfices nettement inférieurs à la normale, le contribuable déclare les résultats fournis par sa comptabilité. Au contraire, dans une année prospère, si les bénéfices sont exceptionnellement élevés le contribuable se place sous le régime du chiffre d'affaires. Mais ce n'est pas encore là le procédé le plus efficace pour frustrer le Trésor, car l'administration a des pouvoirs suffisamment étendus pour déjouer cette manœuvre. Le contribuable peut faire mieux encore :

La loi du 31 juillet 1917 prend pour base du bénéfice réel, non pas l'année civile, mais la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan. Le contribuable, pour la déclaration du chiffre d'affaires, peut prendre, au contraire, pour base, l'année civile. Voici, par exemple, un assujetti dont l'exercice commercial se termine en juillet.

Si de juillet à décembre son chiffre d'affaires baisse considérablement, au lieu de déclarer les résultats de l'exercice qui s'est terminé en juillet, il déclarera le chiffre d'affaires de l'année qui se termine au 31 décembre, lequel chiffre ne comprend que six mois de l'exercice terminé en juillet.

SECTION I. — Quel est le bénéfice imposable.

La loi du 16 avril 1924 a créé un véritable forfait pour les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 200.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures et objets à emporter et à consommer sur place, ou de fournir un logement, et de 40.000 francs s'il s'agit d'autres redevables.

Nous verrons, dans un autre chapitre en quoi le régime dont ces contribuables bénéficient est un forfait à proprement parler.

Pour les autres, dans tous les cas, il importe de définir ce que l'on entend par le bénéfice réel.

Voici comment la loi décrit le bénéfice imposable :

Art. 2 de la loi du 31 juillet 1917 : « Il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile. »

Art. 4 : « Sont imposés sur leur bénéfice net, après déduction de toutes charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation, et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce... »

De l'analyse de ces textes, il résulte que le bénéfice imposable doit comprendre cinq caractères :

- 1° Etre un bénéfice ;
- 2° Etre un bénéfice net après les déductions admissibles ;
- 3° Etre un bénéfice réalisé ;

4° Etre recueilli pendant une certaine période correspondant à une année.

5° Etre recueilli en France.

Il est certain que ces différents caractères ont besoin d'être minutieusement précisés ; c'est ce que nous allons tenter de faire dans les paragraphes suivants :

§ 1. — NOTION DU BÉNÉFICE

Il est difficile de préciser la notion de bénéfice. Il est tout d'abord un point certain, c'est que le législateur qui a employé ce mot, sans en indiquer le sens, n'a pas voulu l'employer dans une acception différente de celle qu'il a dans les habitudes, les usages du commerce. Il ne doit pas y avoir, en principe, une notion fiscale exceptionnelle du bénéfice, à côté de la définition courante, usuelle.

Déjà, pour la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, le législateur a expressément indiqué que l'administration devait déterminer les bénéfices imposables, d'après « les règles propres de l'entreprise », c'est-à-dire les principes de la comptabilité commerciale.

Bien entendu, le fisc a le droit de redresser une appréciation du bénéfice qui, de la part du contribuable, serait naturellement à son avantage, à propos de l'imposition ; mais, dans ce pouvoir de redressement, le fisc ne doit pas faire autre chose que réclamer une meilleure application des règles comptables.

En matière commerciale et industrielle, suivant la comptabilité en usage en cette sorte d'entreprise, le bénéfice est une différence arithmétique : c'est pour une période déterminée, l'excédent de recettes, profits et revenus de l'exploitation, sur les frais et charges de toute nature, y compris l'amortissement ayant grevé celle-ci. C'est la définition que l'on rencontre dans les statuts de la plupart des sociétés : « Les produits sociaux, déduction faite de tous frais et charges, constituent le bénéfice. »

Dans ces conditions, pour avoir une vue exacte du bénéfice, il ne faut pas se borner à envisager isolément chaque exercice de l'entreprise.

Dans une affaire commerciale ou industrielle, un certain capital est engagé, aucun bénéfice ne peut être considéré comme définitivement acquis avant la liquidation de l'affaire. En pratique, le commerçant procède périodiquement à un examen de sa situation ; mais cet examen ne saurait être définitif ; on ne peut déterminer qu'approximativement le gain qui peut être considéré comme devant échapper normalement à tout aléa, tant que l'exploitation continue.

Cependant, la créance de l'Etat au titre de l'impôt doit être définitivement arrêtée chaque année. C'est qu'en effet les revenus de l'Etat sont essentiellement annuels, comme son budget. Dans le budget de l'Etat chaque exercice se suffit à lui-même. Les finances publiques ne constituent pas une affaire qui se déroule dans une certaine période de temps, mais une série d'exercices indépendants les uns des autres. L'impôt doit être définitivement établi au compte de chaque exercice, puisque d'ailleurs l'autorisation de percevoir, donnée par le Parlement, ne vaut que pour une année, sauf le droit du fisc d'opérer, pendant un délai de cinq ans, certaines vérifications de sa créance née au cours de tel ou tel exercice.

Au contraire, une entreprise industrielle n'a pas une existence qui comporte un arrêt ou de nouveau départ, à la clôture de chaque exercice. Par suite de cette différence entre la comptabilité publique et la comptabilité commerciale, il y a fatalement un certain antagonisme entre la conception commerciale du bénéfice et celle que l'administration doit s'en faire pour l'assiette de l'impôt.

Le fisc aura tendance à considérer comme bénéfice, des gains qui, pour l'exploitant ne correspondront pas à un accroissement certain et définitif de son entreprise. Voici un exemple : l'administration a besoin d'établir définitivement chaque année la valeur des stocks des marchandises. Or, notre époque est essen-

tiellement caractérisée par l'incertitude des prix dans le temps. Les événements qui sont survenus de 1919 à 1921, en particulier, ont montré que, en quelques mois, il pouvait y avoir sur une catégorie de matières premières des élévations de cours de 15 % suivies brusquement de chutes encore plus importantes. Pour connaître les bénéfices nets réalisés dans des entreprises nécessitant l'accumulation de stocks, il faut prendre, non point le résultat d'une année, mais de deux, trois ou quatre. L'administration ne peut pas se plier à cette nécessité.

Il y a une autre raison à cette discordance entre le point de vue du fisc et celui du contribuable, touchant le bénéfice.

L'impôt que le législateur a établi est un impôt réel : il porte sur l'entreprise dont le contribuable assure la gestion ; il est établi au siège social de cette entreprise et non pas au domicile du contribuable. L'impôt est assis, non pas en considération de la personne de l'assujetti, en considération des services qu'il a personnellement recueillis de son capital et de son activité au cours de l'année, mais uniquement en considération d'une chose, d'un élément de son patrimoine, son exploitation industrielle ou commerciale. Dans l'assiette de l'impôt, on ne doit se préoccuper que de l'accroissement réalisé au cours de l'année dans cet élément de patrimoine. Or, le législateur a employé le terme de bénéfice pour désigner l'assiette de l'impôt. A l'inverse du revenu, le bénéfice ne s'oppose pas au capital. Revenu s'oppose à capital, car le capital c'est ce qui dure, le revenu, ce qui se renouvelle. Cette durée d'ailleurs n'est pas une qualité physique, mais une qualité psychologique. Le capital ne nous intéresse pas parce qu'il est durable physiquement, mais parce que sa valeur est durable. Sa valeur est durable par le fait de l'homme, l'homme prend soin de la reconstituer par une transformation d'une partie de son revenu en capital. Il suffit, pour qu'un bien quelconque devienne un capital, qu'il soit considéré comme une richesse durable à laquelle on ne doit pas toucher. C'est un

acte de volonté unilatéral qui suffit à capitaliser ou à décapitaliser un objet.

Il en résulte que la notion de revenu convient plutôt à un impôt personnel, dans lequel le fisc prend en considération le patrimoine tout entier du contribuable, comme dans l'impôt global, afin de déterminer, eu égard à la personne imposée, si les sommes qu'on entend soumettre à l'impôt constituent indiscutablement un revenu.

Au contraire, la notion de bénéfice exprime une différence arithmétique entre des recettes et des dépenses, entre un actif et un passif, c'est, en réalité, tout accroissement évaluable en argent, effectivement réalisé et acquis par le contribuable, entre deux points du temps du capital engagé dans une entreprise commerciale ou industrielle. Telle est la définition qu'en donne M. Robert Murray Haig, ou encore la valeur monétaire d'un accroissement net de pouvoir économique entre deux points du temps. D'après le même auteur, le revenu, au contraire est un flux de satisfactions, c'est l'ensemble des satisfactions que nous donnent les biens matériels que nous avons décidé de ne pas conserver.

Or, les contribuables, dans une entreprise commerciale ou industrielle, ont certainement la prétention, très légitime d'ailleurs, de distinguer au sein du bénéfice qu'ils réalisent, ce qui sera pour eux un gain en capital et un gain en revenu. On peut très légitimement, lorsqu'on monte une affaire commerciale ou industrielle, rechercher des bénéfices en vue d'accroître son capital. Il y aura ici une deuxième cause d'antagonisme entre le fisc et le contribuable, le premier repoussant énergiquement toute espèce de distinction entre le gain en capital et le gain en revenu et n'envisageant que le bénéfice.

Nous allons passer en revue les conséquences de cet antagonisme, à propos des recettes qui sont la source du bénéfice dans une entreprise commerciale ou industrielle. C'est, en effet, après avoir opéré les déductions nécessaires d'un bénéfice brut que l'on obtient le

bénéfice net taxable. Le bénéfice brut consiste dans un certain nombre de recettes qui peuvent être classées de la façon suivante :

a) Le bénéfice brut est d'abord constitué par :

Ou bien le montant brut de la rémunération des services prêtés, s'il s'agit, par exemple, d'une entreprise de commission, d'agence d'affaires ou de transport ;

Ou bien, l'excédent du montant des ventes de l'exercice, sur le coût des marchandises ou matières premières achetées au cours de cet exercice ; s'il y a lieu, sur les frais de main-d'œuvre ou de fabrication.

b) Les marchandises qui ne sont pas vendues en fin d'exercice constituent néanmoins une recette de cet exercice. Leur valeur doit rentrer dans le prix du brut, sous déduction, bien entendu, du prix d'achat et des frais de fabrication et de matières premières et sous déduction encore de la valeur du stock existant au début de l'exercice (Instruction du 30 mars 1918 n° 11 note 1).

c) Le revenu du portefeuille titres et des participations industrielles.

d) Les produits accessoires, comme en comporte toute entreprise, exemple : rentrées de créances considérées comme irrécouvrables, vente de vieux matériel, etc...

e) Enfin il y a une dernière sorte de recettes qui est susceptible de rentrer dans le bénéfice brut, c'est les plus-values ; celles qui résultent de la réalisation des titres, valeurs et participations comprises dans le portefeuille de l'entreprise, les plus values des immobilisations ; locaux, machines, et la plus value de liquidation de l'entreprise lors de sa cession, ce qui comprend le bénéfice réalisé sur la vente du fonds de commerce. Tels sont les cinq éléments possibles de recette constitutive du bénéfice. Voyons comment, à propos de ces différents éléments se heurtent la conception fiscale et la conception commerciale du bénéfice.

1^o LES VENTES

Pour ce qui est du montant des rémunérations ou du montant des ventes de l'exercice qui constitue le bénéfice brut après déduction du prix d'achat sur les ventes, il n'y a pas de difficulté possible.

2^o LES STOCKS

D'importantes difficultés s'élèvent, au contraire, touchant l'évaluation des stocks de marchandises restant en magasin, à la fin de l'exercice.

Au point de vue commercial, l'évaluation annuelle des stocks doit être faite avec le plus d'exactitude possible, mais elle n'a qu'une portée tout à fait hypothétique. Il est impossible de prévoir à l'avance à quel prix exact les marchandises en stock seront vendues.

On a le choix entre trois procédés pour l'évaluation des stocks à l'inventaire :

1^o Evaluation au cours du jour de l'inventaire. La valeur des marchandises est alors fixée d'après l'hypothèse où les éléments d'actif seraient réalisés au jour de l'inventaire.

Ce procédé a l'inconvénient de se fonder sur des opérations hypothétiques. Le bénéfice imposable doit être un bénéfice acquis et certain. Or, la plus-value d'un stock, au moment de l'inventaire, n'est pas un bénéfice réalisé.

On pourrait proposer le système qui consisterait à ne pas évaluer les stocks mais à attendre la réalisation. Le bénéfice acquis à cette occasion serait compris dans le solde de l'exercice au cours duquel l'opération aurait été effectuée.

Mais ce système doit être rejeté parce qu'il n'est pas dans les usages du commerce. Les industriels et les commerçants ont toujours coutume d'évaluer leur stock à la fin de chaque exercice et d'en faire rentrer le montant dans leur bilan.

Il reste deux autres systèmes :

2° L'évaluation des marchandises à leur prix de revient. C'est le système qui comporte la moindre part d'aléa. Mais il peut arriver qu'au jour de l'inventaire une baisse se soit produite et que les marchandises soient cotées sur le marché au-dessous de leur prix de revient. Dans ce cas, il paraîtrait raisonnable d'évaluer les marchandises à leur prix de réalisation. Cette formule d'évaluation est prescrite par le Code suisse des obligations dans l'article 656 4° : « Les approvisionnements de marchandises ne peuvent être estimés au-dessus de leur prix d'achat, et, si ce prix dépasse le prix courant, au-dessus de ce dernier prix. » Il semble toutefois qu'on ne soit vraiment fondé à choisir dans ce cas le prix courant que s'il s'est produit une baisse vraiment définitive des cours.

3° En pratique, l'administration se trouve en présence des méthodes les plus diverses pratiquées dans les comptabilités commerciales. Il semble qu'elle ait une tendance à se conformer au procédé adopté par chaque contribuable, ainsi qu'il résulte de cette réponse du ministre des Finances à une question écrite (1).

« En matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, les contribuables sont fondés, suivant la jurisprudence de la commission supérieure, à apprécier dans leurs inventaires la valeur des matières premières constituant leur stock, à leur prix probable de réalisation, sauf bien entendu, à reprendre ces matières au début de chaque exercice pour le chiffre auquel elles ont été estimées au bilan précédent. L'administration estime que les mêmes règles peuvent s'appliquer en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

3° REVENUS DU PORTEFEUILLE

Les revenus du portefeuille titres, de même que les participations industrielles figurent parmi les profits

1. Réponse à Joachim Murat. *J. O.*, 14 février 1923. *Débats*, Chambre p. 640.

de l'entreprise au crédit du compte des profits et pertes et concourent à la détermination du bénéfice.

Mais c'est un principe essentiel, dans notre nouveau système fiscal, qu'un même revenu ne peut être soumis à la fois à deux impôts cédulaires dans la main du même bénéficiaire.

Or, les dividendes d'actions sont soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières entre les mains de ceux qui les perçoivent. Par suite lorsque ces dividendes pénètrent dans les bénéfices de l'entreprise, ils sont taxés par la cédule créée par la loi de 1872. Ils ne peuvent donc être compris dans le bénéfice imposable à la cédule commerciale.

De même les intérêts des créances qui ont été imposés en vertu du titre V de la loi du 31 juillet 1917 à la cédule des revenus des créances, dépôts et cautionnements.

Peu importe que le bénéficiaire du revenu soit un individu ou une société. Il est vrai que, si c'est une société par actions, ces dividendes, provenant du portefeuille titres qui éludent l'imposition à la cédule commerciale et qui sont frappés à l'impôt de 1872, seront encore atteints une seconde fois par ce dernier impôt, lorsqu'ils tomberont entre les mains des associés, lors de leur répartition à titre de dividendes propres à cette société.

Cette superposition d'impôts qui éloigne les contribuables de la concentration et de l'intégration dans l'industrie et dans le commerce, sous la forme de sociétés qui se contrôlent les unes les autres, n'a pas encore fait l'objet d'une disposition législative ayant pour but de l'écarter. Seule la loi du 31 juillet 1920 a introduit une légère correction à ce régime fiscal des sociétés par actions, dans son article 27.

Dans le cas que nous venons d'indiquer, il n'y a pas double imposition du même revenu par deux impôts cédulaires, dans les mains du même bénéficiaire, mais du même revenu dans les mains de deux bénéficiaires différents.

Lorsqu'on se trouve, au contraire, en présence d'une

même participation, on sait que la cotisation est établie, si l'association en participation peut être assimilée à une société de fait, au nom du gérant, d'après la totalité du bénéfice réalisé par lui au compte de l'association. Dans ce bénéfice doit rester comprise la part qui revient aux associés autres que le gérant, part qui ne saurait de toutes façons, être assimilée à une charge d'exploitation.

Il arrivera forcément, si le fisc se montre rigoureux, que le montant de la participation qui tombe dans la recette d'une entreprise, à titre de revenu du portefeuille, sera taxé une seconde fois bien qu'il ait le même bénéficiaire. En principe il est impossible d'éviter la double imposition puisqu'aux yeux du fisc il y a deux bénéficiaires, différents, le gérant de la participation, d'une part, et l'entreprise, d'autre part. Cette dernière, comme elle n'est pas taxée pour le montant de la participation, à l'impôt de 1872, ne pourra pas déduire ses revenus du bénéfice imposable à la cédule commerciale.

Cependant, le fisc, pour être équitable, devra admettre la déduction de la participation, soit du revenu du gérant, soit du revenu de l'entreprise bénéficiaire de la participation en question.

En matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, la commission supérieure a admis cependant la solution la plus rigoureuse concernant un cartel dans lequel un participant retourne aux autres une certaine partie de ses bénéfices en compensation des obligations que tous les membres du cartel ont contractées.

4^o PRODUITS ACCESSOIRES

Le bénéfice comprend, non seulement les produits résultant des opérations qui constituent l'objet même de l'entreprise, mais encore toutes recettes découlant, soit d'opérations accessoires à l'industrie principale, soit de rentrées imprévues et que l'on peut qualifier du terme générique de produits accessoires.

Ces produits ne doivent pas être, bien entendu, déjà cotés au nom de l'exploitant, dans une autre cédule, sous réserve des cas où, par application du principe *accessorium sequitur principale*, il y a lieu à cumul et à imposition dans une cédule unique.

Souvent, à l'occasion de ces produits accessoires, il pourra s'élever la difficulté de savoir si ce sont des gains en capital ou en revenu. Tel est le cas notamment pour le produit de la vente d'un vieux matériel qui est un élément des immobilisations dans l'entreprise, élément d'actif représentant le capital social.

5° LES PLUS-VALUES

Le problème de l'imposition des plus-values se pose à propos de l'accroissement de valeur dont bénéficient certains postes de l'actif de l'entreprise, à savoir, d'une part, ceux qui figurent dans l'actif non disponible, telles que les immobilisations, locaux et matériel, fonds de commerce, et ceux qui figurent dans l'actif réalisable, tel que le portefeuille.

Il est plus difficile, au contraire, de discuter sur les plus-values des stocks de marchandises, des créances et des espèces en caisse.

Quoi qu'il en soit, pour mettre en doute la légitimité d'une taxation des plus-values, il faut faire appel à la distinction du capital et du revenu. Sinon, toute plus-value, aussi bien celle qui est réalisée sur le prix de revient des marchandises au moment de leur réalisation que celle qui est réalisée sur les immeubles ou les titres, présente la même aptitude à être interprétée comme un bénéfice au sens courant de ce mot.

Le législateur n'a pas expressément indiqué que l'on devait distinguer, parmi les bénéfices, ceux qui devaient être considérés comme des gains en capital ou comme des gains en revenu.

L'administration repousse nettement toute distinction. Tous les produits de l'entreprise, ordinaires ou extraordinaires, principaux ou accessoires doivent être retenus. Tous ces gains, quelle qu'en soit l'origine,

viennent se fondre dans le bilan et concourent à la détermination du bénéfice.

Par exemple, en cas de vente de titres faisant partie d'une entreprise industrielle ou commerciale, l'excédent de leur valeur de réalisation sur l'évaluation qui leur a été attribuée au dernier inventaire, est un élément constitutif du bénéfice imposable. Dans ce sens, des réponses écrites du ministre des Finances à M. Taponnier député, (*J. O.* 19 janvier 1921. Débats, p. 35) et à M. Bartholoni, député (*J. O.* 8 avril 1921. Débats p. 1537). Dans ce sens encore la réponse ci-après du ministre des Finances à une question écrite de M. le député Lefèvre, du 23 décembre 1920 (n° 6364 *J. O.* du 9 février 1921, p. 375, col. 1) :

« L'administration, lit-on dans ce document, estime que la plus-value acquise par les bâtiments ou le matériel d'une entreprise industrielle ou commerciale, doit être considérée, lorsqu'elle est réalisée, comme un élément du bénéfice de l'entreprise et compris, à ce titre, dans les bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, le cas échéant, de l'impôt général sur le revenu dû par l'exploitant. La plus-value dont il s'agit doit d'ailleurs s'entendre de l'excédent du prix de vente sur le prix d'achat ou de revient, à l'exclusion toutefois de la part d'accroissement de valeur qui aurait été acquise antérieurement au début de l'année ou de l'exercice dont les résultats ont été retenus pour la première fois, pour l'établissement de chacun des impôts en question. »

L'argument principal sur lequel s'appuie l'administration, c'est le fait que l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux est, de même que l'impôt établi par la loi du 29 juin 1782, un impôt réel qui frappe non pas le contribuable, comme l'impôt personnel sur le revenu global institué par la loi du 15 juillet 1914, mais bien, en quelque sorte objectivement, les produits des capitaux mobiliers.

La formule du législateur est analogue dans les deux cas : dans la loi de 1872, les bénéfices et produits que la loi a voulu atteindre ne consistent pas seulement

dans les revenus périodiques, mais aussi dans l'augmentation même du patrimoine commun. Toutefois, dans l'impôt cédulaire de 1872, il faut que la société fasse passer dans le patrimoine personnel des associés, l'excédent de valeur que le fonds social a obtenu. (Cour de cass. D. 87. 1. 439, 3^e partie de l'arrêt, p. 440, col 2).

D'une façon plus exacte, la jurisprudence ne considère pas en effet l'accroissement de l'actif social, mais, au sein de l'actif social, l'accroissement qui constitue le revenu taxable de chacun des titulaires d'une part sociale, en définitive, l'accroissement individuel du patrimoine de chaque associé représenté dans l'actif social. De toute façon, il n'y a aucune distinction entre le gain en capital et le gain en revenu, pour le véritable assujetti qui est l'associé ; tout accroissement de son apport est taxé.

M. le commissaire du gouvernement Labouchère, dans ses conclusions, sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 28 janvier 1921 a bien fait ressortir que la solution devait être la même pour l'impôt commercial. Il a admis, comme le ministre des Finances dans ses observations, que, dans la détermination du bénéfice réalisé par une exploitation commerciale, il doit être tenu compte, non seulement des résultats de l'exploitation mais encore des plus-values diverses. L'impôt est réel, il doit être établi uniquement à l'aide du bilan, sans prendre en considération la personne du contribuable. Or, en matière de bilan, dit M. Labouchère, tout ce qui sur l'actif excède le passif représente le bénéfice net sans qu'il y ait de distinction à établir entre les gains en capital et en revenu et les pertes en capital ou en revenu. C'est ce que faisait remarquer M. Tournon à la séance du Sénat du 14 juillet 1914 : « Le solde d'un bilan ne se spécifie pas. Il ne s'agit ni de perte en capital ni de perte en revenu. Il fait apparaître ce que nous appelons, nous autres praticiens, une perte tout court. Le sieur X... ne tient pas les livres prévus par le code de commerce. Il n'établit pas de bilan. Il ne s'agit pas de ses bénéfices commer-

ciaux, mais bien des revenus qu'il a tirés de ses capitaux mobiliers. Donc aucune fusion ne saurait être tentée. »

Le Conseil d'Etat a adopté cette solution pour l'application de la contribution sur les bénéfices de guerre, dans un arrêt du 25 novembre 1921 :

« Considérant qu'il résulte des termes aussi bien que des travaux préparatoires de la loi du 1^{er} juillet 1916, que le législateur a entendu frapper d'une contribution extraordinaire tous les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés dans leurs entreprises par les assujettis pendant la durée d'application de la loi ; que l'article 1^{er}, qui détermine les bénéfices imposables ne contient aucune disposition en exceptant les bénéfices en capital, que l'article 3 spécifie que le produit net, en période de guerre, sera calculé d'après le bilan, que cette dernière disposition qui fait des données fournies par le bilan, sauf le redressement qu'y peuvent apporter les commissions, la base de l'imposition, implique nécessairement l'entrée en compte des bénéfices en capital lesquels sont compris dans les bilans au même titre que les produits d'exploitation ; qu'aucune distinction ne saurait être faite, d'autre part, entre les bénéfices provenant de l'aliénation d'éléments isolés du capital et les bénéfices résultant de la réalisation de l'intégralité de celui-ci, qu'il résulte de ce qui précède que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que la décision par laquelle la commission supérieure des bénéfices de guerre l'a déclarée imposable sur le bénéfice en capital afférent à la vente de sa flotte, est entachée de violation de la loi... »

Voici dans le même sens, une décision récente de la commission supérieure des bénéfices de guerre :

Décision du 8 mars 1923. (Cession d'une concession de mines par un contribuable à une société anonyme).

« Considérant que la loi du 1^{er} juillet 1916 s'applique à l'ensemble des bénéfices réalisés par les contribuables des entreprises en raison desquelles ils sont imposables.

Considérant qu'aucune des dispositions de cette loi ne permet de faire, au point de vue de la contribution, une distinction entre les bénéfices portant sur le capital et les bénéfices d'exploitation ;

Considérant qu'il résulte, au contraire, des termes de l'article 3 de la loi, imposant le bilan commercial comme base d'évaluation du bénéfice que la loi a voulu frapper généralement tous les bénéfices et spécialement les bénéfices effectivement réalisés dans les transactions portant sur tout ou partie du capital, qui figurent nécessairement au bilan.

Considérant que rien ne permet de dire, dans ces conditions, que le législateur ait entendu écarter des bénéfices soumis à la contribution, les plus-values constatées dans la liquidation des entreprises, pourvu qu'elles aient été effectivement réalisées. »

Ainsi le premier argument en faveur de la taxation des plus-values consiste à dire que le législateur de 1917, ayant employé, comme celui de 1916, le terme de bénéfice qui se confond d'ailleurs avec les expressions employées par le législateur de 1872, la base d'imposition doit être envisagée, dans notre cédule, d'après les mêmes principes que l'on envisage celle qui tombe sous l'application des deux autres impôts.

Toutefois, cet argument n'a pas une portée très grande, car l'administration reconnaît elle-même que, dans d'autres cédules à propos desquelles le législateur a également employé le terme bénéfice, la plus-value n'est pas taxable.

Sur la question de savoir si, en cas de réalisation, la plus-value acquise par une entreprise agricole est susceptible de donner lieu à une imposition au titre des impôts sur les revenus, le ministre des Finances a répondu de la façon suivante :

« En cas de réalisation, la plus-value acquise par les bâtiments ou le matériel d'une entreprise agricole, n'est pas susceptible de donner lieu à une imposition au titre des impôts sur les revenus (*J. O.* du 22 mars 1913. Débats Chambre, p. 1438.)

A une autre occasion, sur le point de savoir si un

accroissement d'actif accusé par la comptabilité d'une société en nom collectif, doit en principe être considéré comme constituant un bénéfice imposable, le ministre a répondu :

« Un accroissement d'actif accusé par la comptabilité d'une entreprise doit, en principe, être considéré comme constituant un bénéfice imposable. Au cas où l'accroissement constaté proviendrait de rectifications apportées à l'évaluation de divers éléments d'actif, un examen de chaque espèce particulière permettrait seul de décider s'il y a lieu d'admettre des exceptions à la règle générale. »

Ainsi, il y aurait quelques réserves à faire quant à l'imposition des plus-values. Mais on peut répondre de la manière suivante à l'objection qui consiste à opposer la non taxation des plus-values dans les autres impôts même réels, et sa taxation dans la cédule des bénéfices commerciaux et industriels :

Sans doute, le gain réalisé par un propriétaire qui vend ses immeubles à un prix supérieur à leur prix d'achat n'est pas, en principe, considéré comme un revenu. Mais cette règle n'a pas la portée générale qu'on lui a peut-être attribuée. Elle ne s'applique pas, notamment, aux gains d'un contribuable qui fait profession d'acheter et de revendre des immeubles. Dans ce cas, en effet, les bénéfices réalisés, bien que résultant d'un accroissement de capitaux, n'en ont pas moins le caractère d'un bénéfice professionnel et ils sont passibles, à ce titre, tant de l'impôt cédulaire que de l'impôt général.

On ne saurait donc tirer du traitement fiscal appliqué aux gains provenant de ventes d'immeubles, un argument décisif pour justifier l'exonération des bénéfices réalisés dans la cession d'un fonds de commerce.

On ne peut davantage invoquer comme un argument irréfutable à l'appui de cette thèse, le cas des contribuables qui revendent avec bénéfices des valeurs mobilières, car lorsque l'achat et la vente de valeurs de cette nature caractérisent l'exercice d'une véritable profession, les gains qui en résultent sont, en raison

de leur caractère de bénéfices professionnels, assujettis à l'impôt sur le revenu, au même titre que toutes autres natures de revenus.

Pour ce qui est de l'exemption reconnue, en matière d'impôt général, aux lots de valeurs à lots, on fera remarquer que le cas d'un commerçant qui vend son fonds n'a rien de comparable à celui du porteur qui bénéficie d'un lot par l'effet du hasard. Au surplus, si les lots sont exonérés de l'impôt général, ils supportent par contre, au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières une taxe de 20 %.

En réalité, la vente par un commerçant de son fonds de commerce est une véritable opération commerciale.

Ce principe trouve sa consécration, notamment, dans un arrêt rendu le 2 juin 1923 par la Cour de cassation qui, statuant sur une affaire de spéculation illicite, a décidé qu'un fonds de commerce « constitue une marchandise qui peut faire l'objet des spéculations du commerce » ;

Il s'ensuit que le gain réalisé sur la vente d'un fonds est, au même titre que les gains provenant de la vente d'autres marchandises un bénéfice commercial et qu'il est, comme ces derniers, susceptible d'être atteint aussi bien par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que par l'impôt général sur le revenu.

Il n'est d'ailleurs pas contestable que le profit total réalisé par un commerçant, depuis le jour où il a commencé à exercer jusqu'à la date où il cesse, comprend, non seulement l'ensemble des bénéfices annuels, mais aussi la plus-value acquise d'année en année par le fonds, plus-value qui est, comme les bénéfices d'exploitation, le résultat de l'activité professionnelle de l'intéressé et qu'il encaisse au moment où il se retire des affaires.

Ne pas taxer cette plus-value, aboutirait donc à n'imposer les commerçants que pour une partie de leurs gains professionnels, alors que les contribuables tirant leurs revenus d'un emploi salarié se trouveront, au moment où ils cesseront leur profession, avoir sup-

porté l'impôt sur la totalité des gains réalisés au cours de leur carrière.

Il semble donc, dans ces conditions, qu'il soit possible de soutenir l'application des impôts sur le revenu aux bénéfices provenant de la vente de fonds de commerce.

Enfin le dernier argument que l'on peut invoquer en faveur de la taxation des plus-values, est le suivant : toutes les charges d'exploitation doivent sans exception être distraites du bénéfice imposable ; or, parmi les charges d'exploitation, il y a les dépréciations de matériel qui correspondent à une perte en capital. De même un déficit d'exploitation. Il n'y a en effet, déficit d'exploitation que dans le cas où les dépenses de l'exercice ont été supérieures aux recettes. Or, la différence ne peut être comblée que par un prélèvement sur le capital engagé dans l'entreprise, qui se trouve ainsi diminué du montant du déficit.

Puisque l'on exclut les charges d'exploitation, même si elles constituent une perte en capital, il est juste de retenir tous les produits de l'entreprise, même les gains en capital.

Cette imposition des plus-values, dans la cédule des professions commerciales, présente de sérieux inconvénients économiques. Il arrive notamment que des entreprises accumulent leurs gains placés en réserve et les investissent dans des constructions de bâtiments. Elles ont alors les plus grandes difficultés à se libérer. Pour les individus la taxation de la plus-value est surtout sensible dans l'impôt général qui a un taux progressif et devient très lourd au delà de certaines tranches de revenus.

Pour les associés en nom collectif, il arrive qu'ils sont taxés pour des sommes qu'ils n'ont pas à leur disposition parce qu'elles ont été placées en réserve dans la société. Ils sont alors obligés d'emprunter pour faire face aux réclamations du fisc.

Les auteurs sont généralement hostiles à cette doctrine de l'administration.

MM. Houpin et Maguéro, à propos de la contribu-

tion sur les bénéfices de guerre, ont soutenu qu'il fallait faire la distinction entre les plus-values réalisées au moment de la liquidation d'une affaire et celles qui interviennent en cours d'exploitation : « Le boni de liquidation, disent-ils, n'est pas le produit d'une opération commerciale ; très souvent il provient de la plus-value acquise spontanément au cours d'une longue période par les biens meubles ou immeubles de l'entreprise. Précisément parce que la loi a donné le bilan pour base de la matière imposable, on ne doit pas aller au delà des bénéfices ou des pertes ordinaires ou extraordinaires figurant au bilan, ni faire rentrer dans le cadre de l'impôt les bénéfices de liquidation qui constituent une recette hors bilan. »

En réalité, la loi du 31 juillet 1917 n'a fait aucune distinction entre ces deux sortes de bénéfices. Une telle distinction serait contraire aux principes généraux de la comptabilité commerciale ; nous savons qu'il existe une solidarité étroite entre les divers exercices d'une entreprise ; le bénéfice définitif c'est donc, en dernière analyse, celui qui apparaît à la liquidation.

M. Besson s'appuie pour réfuter la thèse de l'administration sur l'argument que voici :

« L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 donne pour base à l'impôt les profits réalisés pendant l'année précédente ou le dernier exercice clôturé au cours de cette année. Or, il est impossible de considérer comme appartenant à cette année de base une plus-value de capital qui s'échelonne le plus souvent sur une série d'exercices successifs dont la formation, est, jusqu'à un certain point, comparable à celle d'un alluvion. »

En réalité, rien n'autorise à user de cette fiction qui consisterait à imaginer que l'accroissement de valeur qui apparaît à telle date était déjà antérieurement, partiellement réalisé. L'impôt a un caractère réel, c'est seulement dans l'esprit de l'entrepreneur que la plus-value qu'il obtient n'est pas le résultat des efforts d'une année, mais de tous ceux des années précédentes.

Il y a un argument beaucoup plus fort contre la thèse de l'administration. C'est le suivant :

Sans doute, l'administration tient compte des pertes en capital, mais elle ne va pas toutefois jusqu'à admettre que ces pertes, ces déficits, puissent être reportés sur l'année suivante, afin d'en diminuer le bénéfice imposable. Elle consent uniquement à ce que le bénéfice de l'année affectée disparaisse complètement. Si nous prenons, par exemple, un industriel A ayant réalisé en 1920 un bénéfice de 100.000 francs et qui, l'année suivante, perd 400.000 francs, nous voyons que l'administration perçoit, en 1920, 8 % sur son bénéfice et ne perçoit rien au titre de l'année suivante. Mais s'il gagne, en 1922, 60.000 francs, le fisc percevra 8 % sur ce bénéfice. Cependant, en bonne comptabilité commerciale, A a simplement récupéré une partie de sa perte de 400.000 francs ; en trois ans, il a gagné 160.000 francs et en a perdu 400.000, au total sa perte se ramène à 240.000 francs. Le fisc aura perçu 8 % sur 160.000 francs. Logiquement, puisque l'on atteint toutes les plus-values, on devrait admettre qu'il n'y a pas de bénéfice imposable, tant que, en sens inverse, les pertes antérieures d'exploitation n'ont pas été couvertes.

Ici, le heurt de la conception fiscale et de la conception commerciale du bénéfice est particulièrement sensible. On saisit la cause de cet antagonisme : la comptabilité publique est essentiellement annuelle, ses principes s'opposent à ce que l'on considère plus d'une année d'exploitation.

Mais en dehors de cette première objection sérieuse, la thèse contraire à celle de l'administration peut s'appuyer sur la considération suivante :

Le législateur de 1917 a-t-il voulu qui ou non choisir pour base de l'impôt, non seulement ce que l'on considère couramment comme les bénéfices, mais aussi ce qui constitue, au contraire, des accroissements de fortune ?

Sommes-nous, lorsqu'il s'agit spécialement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, en

présence d'une taxe sur le revenu ou d'un impôt sur l'accroissement de fortune?

On sait que dans l'income-tax, tout ce qui n'est pas rigoureusement profit ou gain annuel est écarté de la taxation. Nous avons vu dans quelles conditions les gains qui ne sont pas de leur nature annuels, pouvaient néanmoins rentrer dans la sphère d'application de l'impôt, suivant l'opinion des auteurs du Report que nous avons déjà cité.

Une décision du Conseil de préfecture de la Seine, dans sa séance du 25 mars 1924, s'est nettement placée sur ce terrain en vue de repousser la taxation des plus-values des fonds de commerce.

Cette décision fait très légitimement une distinction analogue à celle des auteurs anglais du Report ci-dessus cité, entre les bénéfices réalisés par les commerçants qui achètent habituellement des fonds de commerce pour les revendre avec plus-value et font ainsi commerce de cette spéculation, et l'enrichissement procuré à un commerçant par la cession de son fonds, alors qu'il exploitait ce fonds depuis longtemps.

Voici les passages les plus remarquables de cette décision :

LE CONSEIL DE PRÉFECTURE

Considérant que le sieur P... qui a exercé la profession de boulanger à..... et vendu en 1921 son fonds de commerce qu'il avait créé en 1919 et a été imposé pour les années 1920, 1921 et 1922 à l'impôt global sur le revenu et à l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux ; qu'il a demandé le dégrèvement de ces impositions en se fondant sur ce que le montant de la plus-value de son fonds de commerce, c'est-à-dire la différence entre les frais de création de ce fonds et le prix de cession aurait été compris à tort parmi les bénéfices imposables ; qu'il résulte de l'instruction qu'une somme de..... francs égale à ladite plus-value a, en effet, été ajoutée aux bénéfices d'exploitation réellement réalisés par le requérant en 1919, 1920 et 1921 et déclarés

par lui, et a été répartie sur les trois années en trois fractions de francs francs et francs ;

Considérant que les lois des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917 n'ont établi des impôts que sur les revenus dont ont disposé les contribuables au cours de l'année ayant précédé celle de l'imposition et provenant soit du capital, soit du travail, soit tout à la fois du capital et du travail ; qu'ainsi leurs prescriptions ne sont applicables ni aux capitaux et propriétés appartenant aux contribuables, ni aux profits ou avantages divers par eux obtenus ou enrichissements par eux réalisés, si ces profits, avantages ou enrichissements n'ont pas le caractère de revenus.

Considérant, à la vérité, que dans l'article 1^{er} du décret du 17 janvier 1917, portant règlement d'administration publique pour l'exécution de la loi du 15 juillet 1914, plusieurs des catégories de revenus, dont l'ensemble forme le revenu total, devant servir de base à l'impôt général, sont dénommés « bénéfices » et non revenus ; qu'il en est ainsi des bénéfices de l'exploitation agricole, des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices de l'exploitation minière, des bénéfices des professions non commerciales ; mais que cette expression, empruntée au langage courant, ne vise, en réalité, que les revenus proprement dits de certaines exploitations, professions ou occupations, lesquelles sont pourvues d'une dénomination spécifique à la différence des revenus procurés par les emplois publics, par les emplois privés ou par certaines professions libérales, lesquels sont respectivement dénommés : traitements, salaires et honoraires ; et que, dans la loi du 15 juillet 1914, pour l'exécution de laquelle est intervenu ledit décret, les expressions de « revenus annuels », de « revenu net annuel » et de « revenus distincts » sont d'ailleurs seules employées à l'effet de désigner les éléments servant à l'établissement de l'impôt général sur le revenu ;

Que de même, si dans les intitulés des titres I, II et IV de la loi du 31 juillet 1917 figurent les mots : impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux,

impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, le titre général de la dite loi ne fait mention expresse que de l'établissement d'impôts « sur les diverses catégories de revenus », qu'ainsi ces impôts particuliers, communément appelés impôts cédulaires, ne sont établis que sur différentes sortes de revenus.

Considérant qu'il suit de là qu'aucun bénéfice ou avantage quelconque tiré d'une opération commerciale ou non commerciale ne peut entrer en compte pour le calcul de l'impôt général et des impôts cédulaires sur les revenus, s'il n'a pas le caractère d'un revenu.

Que dès lors, la circonstance que le sieur P..., en vendant son fonds de commerce, aurait effectué une opération commerciale et tiré de cette opération un profit pécuniaire, eu égard à la différence entre les frais de création, ou prix de revient, et le prix de cession de ce fonds ne saurait aucunement suffire à justifier la régularité des impositions contestées ;

Que doit également, et pour les mêmes motifs, être écarté l'argument tiré de ce que la plus-value perçue à l'occasion de la cession d'un fonds de commerce constituerait un élément imposable à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et aurait été reconnue, par diverses décisions des juridictions compétentes, comme étant au nombre des bénéfices commerciaux servant de base au calcul de cette contribution ; que d'ailleurs, celle-ci est un impôt spécial et exceptionnel, entièrement distinct de l'impôt général et des impôts cédulaires sur les revenus annuels ; que la législation qui la régit tant par son objet que par les principes dont elle s'inspire et par ses textes mêmes, est différente de celle qui est contenue dans les lois précitées des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917 ;

Considérant, en conséquence, que pour décider si la réclamation du sieur P... est ou non justifiée, il est nécessaire, mais suffisant, de déterminer si la plus-value réalisée lors de la cession du fonds de commerce du réclamant, est ou non un revenu, au sens desdites lois ;

Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ces dispositions législatives et de celles du décret pris pour l'exécution de la loi du 15 juillet 1914, et spécialement de l'article 10 § 2 de la loi du 15 juillet 1914 et de l'article 1^{er} alinéa 1 du décret du 17 janvier 1917, que cette législation fiscale établit une distinction très nette entre les capitaux, propriétés et autres éléments producteurs de revenus d'une part, qu'elle dénomme « sources de revenus », et d'autre part les revenus qu'elle qualifie de « produits » ; que cette distinction ne diffère d'ailleurs pas de celle qui est faite dans les législations civiles et qui est formulée expressément dans les articles 578, 582 et suivants du code civil entre les « choses » et les « fruits », « naturels », « industriels » et « civils » des choses ;

Considérant qu'il n'est pas et qu'il ne saurait être contesté qu'un fonds de commerce dont la valeur pécuniaire est représentée, pour celui qui en entreprend l'exploitation, soit par le prix d'achat, soit par le montant des frais de création ou prix de revient, est, pour cet exploitant, un capital ou source de revenus ; que l'augmentation de valeur de ce fonds a donc nécessairement le caractère d'un accroissement de capital et non d'un revenu, c'est-à-dire d'un produit périodique ou occasionnel de cette source de revenus ;

Que, s'il est exact que, à la différence d'autres plus-values analogues, la plus-value d'un fonds de commerce, telle qu'elle résulte de l'écart entre le prix d'achat ou de revient et le prix de cession, provient fréquemment dans une mesure plus ou moins large, non seulement des faits sociaux et économiques inhérents au développement des agglomérations urbaines ou de circonstances fortuites, mais aussi du travail et de l'activité personnels de l'exploitant, on ne saurait déduire de là que cette plus-value constitue au moins pour partie un produit ou un revenu du travail ; qu'en effet, le travail et l'activité humaine peuvent aussi bien être consacrés à l'augmentation de valeur d'un capital ou d'une chose qu'à la production de revenus ou de fruits ; et que la règle en vertu de laquelle l'augmenta-

tion de valeur d'une chose due au travail personnel de l'exploitant s'incorpore au capital et ne constitue pas un produit ou revenu a notamment trouvé une application dans les législations civiles, l'article 599 § 2 du code civil spécifiant que « l'usufruitier ne peut, à la cessation de l'usufruit, réclamer aucune indemnité pour les améliorations qu'il prétendrait avoir faites, encore que la valeur de la chose en fut augmentée » ;

Considérant, toutefois, qu'il faut reconnaître que les profits pécuniaires tirés d'actes identiques, spécialement ceux que procurent les ventes de fonds de commerce comportant des plus-values peuvent constituer tantôt un revenu et tantôt un capital, suivant ceux qui les effectuent et les conditions dans lesquelles ils sont accomplis ;

Mais considérant que les impôts général et cédulaires sur les revenus étant des impôts personnels, c'est au regard des personnes vendant des fonds de commerce que doit être apprécié, pour l'établissement desdits impôts, le caractère des profits provenant de ces ventes ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que le sieur P... qui a créé son fonds de commerce en 1919 et l'a cédé en 1921, est boulanger de son état ; qu'il n'est pas allégué qu'il se soit livré professionnellement ou même habituellement à des achats de fonds de commerce suivis de revente avec bénéfices et qu'il est au contraire établi que la cession de son fonds a été une opération isolée ; qu'ainsi les sommes qu'il a perçues ou doit percevoir pour prix de cette cession constituent bien, en ce qui le concerne, la réalisation d'un capital lui procurant un enrichissement qui correspond à la plus-value du fonds cédé et non la perception d'un revenu ou produit d'une profession ou occupation lucrative habituelle consistant en achats successifs, suivis de reventes, de divers fonds de commerce ;

Considérant enfin qu'il n'y a lieu de s'arrêter à ce fait que des enrichissements de cette nature, s'ils n'étaient assimilés à des revenus, échapperaient sous l'empire des lois aujourd'hui en vigueur, à toute per-

ception fiscale, qu'elle qu'en fût l'importance. Que c'est au législateur, en effet, qu'il incombe, s'il le juge utile, d'établir, par des prescriptions légales nouvelles, des impôts nouveaux en vue de mettre fin à une semblable situation, et qu'il appartient au juge d'appliquer les lois et règlements en vigueur, sans en étendre arbitrairement la portée, c'est-à-dire en se bornant à les interpréter conformément aux termes et à l'esprit dans lesquels ces lois ont été adoptées et promulguées ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède qu'il y a lieu d'exclure purement et simplement des sommes totales ayant servi de base aux impositions contestées les sommes qui correspondent à des fractions du prix de cession du fonds de commerce vendu par le sieur P... en 1921, sans qu'il soit même besoin d'examiner si les acomptes que le sieur P... avait déjà perçus en 1921 étaient ou non suffisamment élevés pour pouvoir comprendre, en tout ou en partie la plus-value incluse dans le prix total ;

Qu'il y a donc lieu d'accorder au sieur P... les dégrèvements qu'il sollicite...

A la suite de cette décision, le ministre des Finances alors en fonctions, M. Marsal, a assuré à la Commission des Finances de la Chambre des députés, que l'administration s'inclinerait devant la décision du Conseil de Préfecture de la Seine.

Cependant certains parlementaires ont estimé qu'il y avait lieu de faire cesser complètement une incertitude fâcheuse dans la base d'évaluation de l'impôt. Il est possible en effet que l'intention affirmée par M. Marsal en 1924 ne puisse plus se maintenir dans la pratique de l'administration, au milieu de circonstances nouvelles.

Une proposition de loi de M. Crespel, député (chambre annexe n° 6291) a été incorporée dans le texte d'un projet de loi ayant pour objet de modifier le régime fiscal applicable au petit commerce et à la petite industrie.

Le 23 janvier 1924, la Chambre a adopté parmi les divers articles de ce projet le texte suivant :

Art. 8 : « Pour l'établissement des impôts sur le revenu, le gain réalisé dans la cession des fonds de commerce est déterminé en retranchant du prix de cession la somme correspondant au prix d'achat ou de revient, compte tenu des variations survenues dans les valeurs depuis l'acquisition ou la création des fonds.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ce gain, déduction faite, s'il y a lieu, de la fraction afférente aux années ou exercices antérieurs à l'entrée en vigueur de l'impôt, est ajouté aux bénéfices de la dernière année ou du dernier exercice d'exploitation.

Pour l'application de l'impôt général sur le revenu, le gain imposable est réparti entre les années au cours desquelles est versé le prix de cession, au prorata du montant des versements effectués pendant chacune d'elles.

En outre le taux de l'impôt ne peut être supérieur à celui qui serait applicable si l'on incorporait seulement au revenu global la somme obtenue en divisant le même gain par le nombre d'années pendant lesquelles le vendeur a exploité depuis la mise en vigueur de l'impôt. »

Au Sénat, cette disposition avait été commentée et justifiée dans le rapport fait par M. Jeanneney, sénateur, au nom de la commission des Finances, chargée d'examiner le projet de loi, adopté par la Chambre des députés, ayant pour objet de modifier le régime fiscal applicable au petit commerce et à la petite industrie.

« ... Enfin, le présent projet règle le mode d'imposition à l'impôt sur le revenu des bénéfices résultant des cessions de fonds de commerce. La question a été jusqu'ici fort discutée de savoir si les bénéfices ainsi réalisés étaient passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de l'impôt global sur le revenu. Certains ont représenté la plus-value retirée dans les ventes de fonds de commerce non comme un bénéfice, mais comme un accroissement de capital non

passible de l'impôt. L'administration, après avoir hésité, a prétendu assujettir ces plus-values aux impôts sur le revenu. Elle a pu se voir opposer certains arrêts rendus par les conseils de préfecture.

Le présent projet pose définitivement, et d'une manière non équivoque, le principe de l'imposition des gains réalisés dans la vente des fonds de commerce. Simultanément, il tend à des règles équitables pour l'établissement de cette imposition.

L'expérience a démontré qu'il était à la fois trop rigoureux et injuste de comprendre dans les rôles d'une seule année la somme, appelée gain, correspondant à la différence entre le prix d'achat et le prix de vente. Or cette différence peut ne pas constituer un véritable bénéfice : en effet, il a pu survenir, dans les valeurs, des variations fort sensibles dont il n'est pas possible de ne pas tenir compte. D'autre part, s'il arrive que certaines personnes achètent des fonds de commerce, pour les revendre presque aussitôt, il existe des cas aussi fréquents où les commerçants ne cèdent leurs fonds qu'après de nombreuses années de labeur. Dans ce cas, le gain réalisé par eux, au moment de la vente, ne saurait être considéré comme le gain d'une année, mais, au contraire, comme la somme des bénéfices accumulés d'année en année. La taxation pour être équitable doit s'efforcer de se rapprocher de ce qu'elle aurait été, si le bénéfice réalisé avait pu être fractionné et imposé chaque année séparément.

Ces considérations ont inspiré des mesures nouvelles. Désormais, le gain réalisé par la vente d'un fonds de commerce sera déterminé en retranchant du prix de cession la valeur d'achat ou le prix de revient, compte tenu des variations survenues dans les valeurs.

Du gain, ainsi déterminé, on déduira s'il y a lieu, la portion afférente aux années antérieures à 1917, année de l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le surplus sera taxé à 8 % au titre de la dernière année d'exploitation.

Pour ce qui est de l'impôt général sur le revenu, le

bénéfice imposable, calculé comme il vient d'être expliqué, sera réparti entre les années pendant lesquelles le prix de cession devra être payé et proportionnellement aux versements effectués.

Vivement débattues à la Chambre, les dispositions qui nous sont transmises sur ce point, y ont consacré des solutions moyennes, que nous vous demandons de ratifier, par souci dominant des besoins du Trésor. »

Mais l'article 8 susvisé ne figure pas dans la loi du 16 avril 1924 sur le régime fiscal applicable au petit commerce et à la petite industrie.

En 1924, la crise du change a contraint le législateur à renoncer à ses projets d'atténuation de la fiscalité.

Cependant la mesure proposée ne constituait certes pas un dégrèvement, mais un réajustement de la taxation dans un but de justice.

C'est ce qui est démontré dans le document cité ci-dessous qui émane de la société pour la défense du commerce et de l'industrie de Marseille :

*Rapport présenté au nom de la Commission des Douanes.
Questions fiscales et économiques, par M. Edouard
Rastoin, dans la séance de la Chambre syndicale du
21 janvier 1924.*

« Dans les circonstances actuelles, tragiques pour notre devise nationale, un rapport favorable à une proposition de loi restreignant le champ d'application des impôts peut paraître inopportun et notre seule excuse sera de consacrer une partie de ce rapport à montrer qu'une telle restriction est au contraire de nature à augmenter les recettes futures de l'Etat et par suite à assurer indirectement la stabilité de notre monnaie...

Le vote de cette proposition aurait une autre utilité qui en élargirait la portée, ce serait de légaliser en quelque sorte la différence qui existe en fait et qui doit exister, pour l'administration des contributions,

entre les plus-values acquises par les capitaux de toute espèce et les revenus qu'ils produisent.

Si cette différence n'est point définie nettement, nous nous exposerions à de véritables confiscations partout où ces plus-values pourraient être décelées.

Cela serait particulièrement facile pour les richesses que le code civil a placées dans la catégorie des immeubles et dont il a soumis la mutation à une publicité particulière.

Un immeuble, acquis il y a quelques années, augmente peu à peu de valeur, soit par suite de circonstances de fait, soit grâce à une sage administration, qui sait ordonner chaque année, en plus de l'entretien nécessaire, les améliorations propres à augmenter les services que cet immeuble peut rendre.

La plus-value qui en résulte est absolument analogue à la plus-value du fonds de commerce que nous avons analysée précédemment et l'Etat, s'il impose celle-ci, serait également fondé à imposer celle-là lorsqu'elle se manifesterait lors d'une vente ou lors d'une succession.

L'exemple de l'immeuble peut s'appliquer aux exploitations industrielles, aux propriétés, aux biens immobiliers de toute nature.

Il peut s'appliquer aussi aux actions qui sont aujourd'hui le signe représentatif d'un nombre de plus en plus grand de richesses.

La plus-value du capital réparti entre des actions s'inscrit en quelque sorte chaque jour sur le tableau de la cote et il serait possible à l'Etat, lors des ventes, lors d'une transmission quelconque de valeurs, de prétendre imposer les plus-values réalisées, comme il a prétendu imposer celles des fonds de commerce...

Signalons d'abord, en passant, qu'une taxation de ces plus-values aurait pour effet de faire dissimuler toutes celles qu'il serait possible de soustraire à l'inquisition du fisc. L'Etat subirait ainsi une double perte de par les droits de mutation non recouvrés et de par l'impôt sur le revenu qui ne pourrait s'appliquer, et cette perte compenserait peut-être les recettes

supplémentaires qu'il pourrait percevoir dans certains cas.

Mais la plus grande perte serait celle qui résulterait de l'entrave apportée à l'augmentation de la richesse du pays, et par suite de celle de l'Etat.

La richesse d'un pays et son revenu annuel s'augmentent par la mise en réserve chaque année d'une portion des revenus destinés à créer de nouveaux capitaux par les plus-values donnés à ceux déjà existants.

Le propriétaire effectue sur son immeuble des réparations qui en augmentent la valeur locative. Le commerçant emploie une partie du gain de l'année à agrandir son magasin ; l'industriel consacre une partie de ses bénéfices à la création d'installations nouvelles. Tous développent la valeur de leur capital initial et préparent à l'Etat des ressources croissantes par les revenus supplémentaires qu'il pourra imposer.

Partis des fonds de commerce, nous voici donc arrivés à des considérations sur la richesse générale du pays. Ceci prouve que tout se tient en économie et que l'atteinte à l'une des colonnes de l'édifice en compromet toute la solidité. »

§ II. — LES DÉDUCTIONS ADMISSIBLES EN VUE D'OBTENIR LE BÉNÉFICE NET

Des différents produits énumérés ci-dessus : bénéfices bruts d'exploitation, revenus des titres, etc..., il convient de déduire certains éléments afin d'obtenir le bénéfice net.

Les éléments qu'il faudra déduire sont ceux qui constituent des charges, des dépenses nécessitées par l'acquisition du bénéfice ou la conservation du capital.

Les discussions sont possibles étant donné la difficulté d'apprécier ce qu'il faut entendre par charges, soit qu'il s'agisse de frais, soit qu'il s'agisse de mesures de conservation.

On peut classer de la manière suivante, d'après le Règlement d'administration publique du 17 janvier

1917, les diverses déductions à opérer sur le revenu brut :

1^o Le loyer des immeubles occupés pour les besoins de l'exploitation.

Ce loyer constitue évidemment une charge de l'entreprise à comprendre dans les frais généraux.

Quand le contribuable a la propriété des immeubles affectés à l'exploitation, l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 prévoit que le bénéfice net sera calculé sous déduction de la valeur locative de ces immeubles.

En effet, le revenu de ce capital immobilier est déjà atteint entre les mains de l'exploitant par la contribution foncière.

Il convient de préciser la portée de cette disposition énoncée à l'article 4.

La contribution foncière est un forfait, la valeur locative qui lui sert de base n'est révisée que tous les dix ans (propriété bâtie) ou tous les vingt ans (propriété non bâtie). La valeur locative actuelle peut être différente. Sans doute, la valeur locative n'est déductible que dans la mesure où elle est soumise en fait à la contribution foncière. Cependant, le contribuable n'est pas lié, en vertu de l'article 4, par le forfait de l'impôt foncier, il a donc, en principe, le droit de remettre constamment en discussion la fixation de la valeur locative des immeubles professionnels.

2^o L'intérêt des capitaux prêtés à l'entreprise lorsque la personnalité de celle-ci est distincte de celle de l'exploitant.

Disons tout de suite que ce deuxième membre de phrase n'a pas de sens et résulte sans doute d'une erreur de transcription. En revanche, il faut interpréter le texte comme s'appliquant uniquement aux intérêts des capitaux prêtés par des tiers. La déduction ne se justifie que pour ceux-ci, puisqu'ils sont déjà taxés, par une autre cédule, celle des valeurs mobilières ou créances des dépôts et cautionnements.

On ne doit pas admettre la déduction des intérêts des capitaux que l'exploitant engage personnellement dans son affaire.

La rémunération du capital de l'exploitant constitue un élément primordial du profit professionnel, lequel est un revenu mixte. Il en est de même des intérêts alloués par une Société aux capitaux sociaux.

Cette question a été définitivement tranchée par le Conseil d'Etat à l'occasion de l'assiette de la contribution sur les bénéfices de guerre, dans les arrêts suivants :

18 février 1921 : intérêts alloués aux fonds versés dans l'entreprise par des associés en nom collectif.

25 février 1921 : intérêts des fonds versés par des commanditaires.

6 mai 1921 : intérêts servis aux apports sociaux dans une commandite par actions.

3° Les traitements, salaires et rétributions diverses payés aux employés, ouvriers et auxiliaires, ainsi que la valeur des avantages et des produits qui leur sont concédés en nature.

La déduction des appointements et salaires ne doit pas s'étendre aux prélèvements personnels effectués par l'exploitant lui-même sur les produits de son entreprise à titre de rémunération de son travail.

M. Félix Gadaud, député, a déposé une proposition de loi tendant à déduire, entre autres charges, dans le calcul du bénéfice net pour l'établissement de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, la rémunération du travail personnel de l'exploitant. (Ch. des députés. Débats, 1923, p. 2.921, proposition de loi n° 6.269).

En attendant que cette proposition de loi soit adoptée, la déduction ne saurait être admise. La jurisprudence s'est prononcée dans ce sens, d'abord à propos des bénéfices de guerre (6 août 1920), ensuite à propos de l'impôt cédulaire :

ARRÊT DU CONSEIL D'ÉTAT DU 26 JANVIER 1923

Considérant que le sieur X... se fonde uniquement pour demander décharge de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, auquel il a été assujetti,

sur ce que la rémunération de son travail personnel devrait figurer parmi les dépenses d'exploitation de l'entreprise.

Considérant que le bénéfice net envisagé par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 doit s'entendre de l'ensemble des profits que le contribuable retire de l'exercice de sa profession ; que le travail de l'industriel, directement intéressé à la prospérité de l'exploitation, est rémunéré par son bénéfice net et que les émoluments qu'il s'attribue ne peuvent être regardés comme constituant une charge effective de l'entreprise (requête rejetée).

4^o Le coût des matières premières, les frais généraux divers et les frais d'assurances.

5^o Le loyer du matériel et des installations n'ayant pas un caractère immobilier ou si l'exploitant en est propriétaire.

6^o Les frais d'entretien et l'amortissement en tenant compte de la nature et des conditions de l'exploitation, à l'exclusion des sommes dépensées pour donner une plus-value à l'outillage et de celles affectées à l'extension de l'entreprise pour la constitution des réserves.

A ce dernier titre, sont seuls déductibles les amortissements relatifs à une dépréciation.

Mais il ne doit pas en être de même de l'opération également qualifiée d'amortissement par laquelle une société rembourse par anticipation son capital-actions ou éteint progressivement un emprunt-obligations.

Une difficulté s'élève à propos des augmentations de capital des sociétés. Lorsqu'une société augmente son capital, pour ne pas désavantager les anciens actionnaires qui ont constitué des réserves, par rapport aux nouveaux souscripteurs, elle devra demander à ceux-ci, en sus du montant nominal de l'action, une certaine somme qui, en principe, sera égale au montant des réserves existant à la date de l'augmentation du capital. Ces primes concurremment avec les bénéfices viendront alimenter les réserves.

S'ensuit-il que la prime d'émission constitue, comme

les sommes affectées aux réserves, un véritable bénéfice?

La prime d'émission revêt le caractère de l'élément *sui generis* que la pratique financière des sociétés a été dans l'obligation d'imaginer à l'occasion des augmentations de capital des entreprises prospères ; il n'y a pas plus de raison de la considérer comme un apport que comme un bénéfice.

En matière de contribution sur les bénéfices de guerre, la jurisprudence de la commission supérieure s'est fixée dans le sens de la non imposition de ces primes (décision du 31 janvier 1919 *Rec. of.* n° 343).

En matière d'impôt cédulaire, l'administration des Finances admet de son côté la non imposition des primes d'émission (réponse écrite à M. Constant, député, *J. O.* du 7 février 1922, p. 282).

Quant aux réserves, il faut se souvenir que le bénéfice est, non pas la somme encaissée par l'exploitant et distribuée aux associés, mais le bénéfice total obtenu par l'entreprise au cours de l'exercice envisagé, que ce bénéfice ait été mis à la disposition de l'exploitant ou des associés ou qu'il ait été affecté à un fonds de réserve.

L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 impose les bénéfices réalisés ; aucune disposition de cette loi ne limite la base de l'impôt aux seuls profits distribués. C'est là une différence importante avec, d'une part, la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, et, d'autre part, l'impôt global.

Pour l'impôt global, l'acte de volonté social qui place une partie des bénéfices en réserve ne constitue pas un acte de disposition.

Le Conseil d'Etat a statué dans ce sens, dans un arrêt du 2 février 1923 et dans deux arrêts du 27 juillet et du 22 novembre 1923 (*Gaz. du Pal.*, 2 février 1924) s'appuyant sur le texte de la loi du 15 juillet 1914 : « Les sommes mises à la disposition du contribuable. »

Il n'y a pas lieu d'en décider différemment pour la réserve légale que l'article 36 de la loi du 24 juillet

1867 impose aux sociétés anonymes, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat.

ARRÊT DU CONSEIL D'ETAT DU 27 JUILLET 1923

Considérant qu'aux termes de l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, « il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois, dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile » ; qu'il résulte de cette disposition que l'impôt doit porter sur la totalité des bénéfices réalisés, quel que soit l'emploi qui puisse être fait desdits bénéfices, sous la seule déduction, en ce qui concerne les contribuables imposés sur leur bénéfice net, conformément à l'article 4 de la loi, des charges prévues au dit article.

Considérant que le fonds de réserve formé par les sociétés anonymes en exécution de l'article 36 de la loi du 24 juillet 1867, est constitué par des sommes prélevées annuellement sur les bénéfices nets, et que la circonstance que ces prélèvements sont obligatoires dans les conditions spécifiées audit article n'est pas de nature à modifier le caractère de bénéfices des sommes affectées à la constitution de la réserve légale ; que ces prélèvements ne sauraient, en l'absence d'une disposition législative expresse, être regardés comme une charge des Sociétés anonymes devant être admise en déduction, par application de l'article 4 de la loi précitée, du 31 juillet 1917 ; qu'il suit de là que c'est à bon droit que le Conseil de Préfecture a refusé de déduire du bénéfice imposable de la société requérante les sommes portées à la réserve légale (rejet).

§ III. — LE BÉNÉFICE DOIT ÊTRE RÉALISÉ

Pour être imposable, le bénéfice doit être acquis. Point n'est besoin qu'il soit encaissé, il suffit qu'il résulte d'opérations accomplies. On peut, enseigne

M. Quesnot (administration financière, (p. 422) tenir très légitimement pour acquis : « Des gains constatés dont la réalisation simplement différée est certaine et prochaine, et le fait de l'encaissement importe peu. »

L'impôt atteint la masse des bénéfices réalisés, que ces bénéfices aient été distribués ou qu'ils aient été affectés aux réserves.

Par contre, les bénéfices à l'état de simple éventualité ne doivent pas être imposés ; la valeur des stocks, des immobilisations peut augmenter, mais l'on ne saurait considérer les plus-values comme des bénéfices, tant qu'elles sont susceptibles de s'effondrer.

§ IV. — ANNUALITÉ DU BÉNÉFICE

L'article 2 de la loi du 31 juillet 1917 prévoit qu'il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles.

Le bénéfice taxable doit donc avoir été réalisé au cours de l'année prise pour base de l'imposition ; on sait que c'est l'année précédant celle de l'année de l'imposition ou l'exercice commercial qui a servi à l'établissement du dernier bilan. La période de douze mois envisagée ne coïncide donc pas pour tous les assujettis.

En outre, il n'est pas nécessaire que l'exploitation ait duré pendant toute l'année ou l'exercice pris pour base. Il suffit que des bénéfices aient été réalisés pendant tout ou partie de cette période.

En vertu de la loi du 31 juillet 1917, le contribuable qui cessait son exploitation n'était imposable que dans les rôles de l'année suivante. La loi de finances du 30 juin 1923 a organisé dans son article 12 un ensemble de mesures tendant à assurer la mise en recouvrement immédiat de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels dus par le contribuable qui a cédé ou cessé son entreprise.

D'après ce texte, dans un délai de dix jours après la publication de la vente du fonds, lorsqu'il y a une

publication prescrite, ou du jour de la prise de possession effective par l'acquéreur ou du jour de la fermeture définitive de l'établissement, le contribuable est tenu de faire parvenir à l'administration les renseignements nécessaires. Les cotes établies sont immédiatement exigibles pour la totalité. Le détenteur demeure responsable solidairement avec le contribuable du paiement desdites cotes pendant trois mois, à dater de la déclaration prévue ci-dessus.

§ V. — BÉNÉFICE RÉALISÉ EN FRANCE

L'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 dispose formellement que la taxe est établie au nom de chaque exploitant pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France.

Dans le cas où le contribuable exploite à la fois des établissements en France et à l'étranger ou aux colonies, il est seulement imposable d'après les bénéfices obtenus dans les exploitations sises en France : lorsque les résultats d'ensemble sont de toutes les entreprises centralisés dans une comptabilité unique, il y a lieu d'opérer une ventilation entre les bénéfices réalisés en France et ceux obtenus au dehors, ainsi qu'il résulte d'une réponse du ministre des Finances à une question écrite posée par M. Ernest Macarez, député (*J. O.* du 19 décembre 1923. Débats Chambre, p. 4.229).

M. Etienne Rognon, député a demandé au ministre comment l'administration détermine le bénéfice en France des bureaux d'achats d'entreprises situées à l'étranger.

Le ministre des Finances a répondu :

« Les entreprises possédant en France un bureau installé en vue d'acheter des produits destinés à l'approvisionnement de leurs établissements de vente situés à l'étranger, se trouvent comme les autres entreprises commerciales, dans le cas d'être soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à raison des profits afférents à la partie de leurs opérations effectuées en France. Ces profits correspon-

dent aux bénéfices que réaliseraient les maisons d'achat si elles vendaient dans les conditions pratiquées par le commerce d'exportation les marchandises dont elles assurent l'expédition. Leur exonération aboutirait d'ailleurs à placer les négociants étrangers, qui par l'installation de bureaux d'achats en France se constituent leurs propres exportateurs, dans une situation plus favorable que les maisons françaises d'exportation » (*J. O.* du 4 août 1923. Débats Chambre, p. 3.468).

SECTION II. — Détermination du bénéfice imposable.

Il y a deux régimes distincts applicables, l'un au petit commerce et à la petite industrie depuis la loi du 16 avril 1924, l'autre applicable aux exploitations plus importantes.

Pour celles-ci, il faut observer que le forfait apparent organisé en 1917 et consistant dans la faculté pour le contribuable de déclarer, au lieu de son bénéfice réel, le chiffre d'affaires réalisé, auquel l'administration applique un coefficient approprié, n'est pas, en réalité, un mode forfaitaire de taxation.

Tous les contribuables qui ne peuvent pas être rangés dans la catégorie du petit commerce et de la petite industrie, sont assujettis aux moyens de contrôle énoncés dans l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 :

« Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fautes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à ... par an, (maximum modifié en 1924) est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du code de commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. »

Il en résulte que pour le contrôle du chiffre d'affai-

res, le contrôleur des contributions directes peut exiger la production de toutes les pièces de la comptabilité. Le contribuable peut être invité par l'agent du fisc à fournir à l'appui de sa déclaration du chiffre d'affaires toutes justifications. Et pour choisir le coefficient approprié qui, comme l'on sait, peut être compris non seulement entre le maximum et le minimum indiqués par la commission des coefficients, mais aussi au delà, l'administration est parfaitement fondée à chercher à déterminer le bénéfice réel.

On conçoit jusqu'à quel point, parfois vexatoire, peut s'étendre ce pouvoir de contrôle.

Comme dit M. Bokanowski dans son rapport n° 6.627 (Ch. des dép. année 1923, *Doc. parl.*, p. 371, t. III) : « Dans les grandes maisons le contrôleur va directement au service de la comptabilité ; dans les petites, le commerçant lui-même ou sa femme, ou sa fille peuvent seuls recevoir l'agent du Trésor, ils doivent interrompre leurs opérations, délaisser momentanément leur clientèle, pour répondre aux demandes qui leur sont adressées. » Pour les petits contribuables, cette circonstance est de nature à multiplier les causes de heurts et de froissements.

Cette méthode de détermination du bénéfice, la constatation directe, a pour résultat d'entraîner une inégalité dans la taxation suivant les localités et les contrôleurs qui la mettent en pratique. Comme on l'a vu ci-dessus, il y a trop d'éléments, dans lesquels la liberté d'appréciation des uns et des autres a libre cours, qui interviennent dans la notion du bénéfice taxable pour que l'imposition soit uniformément établie partout.

De nombreuses propositions que nous n'avons pas le loisir d'étudier ici ont été émises par divers députés, M. Victor Constant, M. d'Aubigny, notamment, en vue d'organiser un système forfaitaire en faveur des petits contribuables.

La réforme a été réalisée sur l'initiative du gouvernement, à l'occasion des améliorations et simplifications apportées à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Pour l'imposition du petit commerce et de la petite industrie, le chiffre d'affaires est depuis la loi du 16 avril 1924, établi d'une manière forfaitaire, ce chiffre d'affaires ainsi déterminé servira à l'assiette de la cédule moyennant l'application d'un coefficient. Ce coefficient n'est plus choisi librement par le fisc ; il n'y a plus qu'un coefficient unique pour les petits contribuables, suivant les catégories auxquelles ils appartiennent.

Mais surtout, tous les redevables dont il s'agit cessent d'être sous le coup de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 ; l'administration ne peut user à leur égard que d'un contrôle externe et ne peut utiliser que des renseignements pris à l'extérieur pour vérifier leurs allégations.

L'effet de cette réforme peut être précisée grâce aux chiffres que nous trouvons relevés dans le rapport ci-dessus cité de M. Bokanowski. Dans l'année 1922, pour les bénéfices réalisés en 1921, il y avait 1.074.672 contribuables qui réalisaient moins de 10.000 francs de bénéfices et qui acquittaient 107.308.100 francs d'impôt, pour un chiffre global de 1.277.765 de contribuables payant 751.862.400 francs d'impôt.

Quant au chiffre d'affaires, les contribuables payant moins de 12.000 francs pour la taxe sur le chiffre d'affaires étaient au nombre de 1.690.000 environ sur un total de 1.720.739.

A l'origine, il s'agissait de soumettre au forfait seulement les contribuables réalisant 120.000 francs de chiffre d'affaires. C'est uniquement à ces contribuables que s'appliquait la loi du 30 mars 1923 pour ceux dont le commerce principal est de vendre des marchandises.

M. Bokanowski signalait dans son rapport que toute élévation du maximum porterait le bénéfice du forfait à des commerçants en gros. Or l'examen de la comptabilité de ces derniers est indispensable pour le contrôle de la comptabilité des petits contribuables, surtout depuis que, en vertu de la loi de 1924, les

fisc ne peut plus invoquer l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 à l'égard des petits commerçants.

Néanmoins, la loi du 16 avril 1924 a accordé le bénéfice du forfait aux contribuables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 200.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures, et objets à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, et 40.000 francs, s'il s'agit d'autres redevables.

Voici le tableau dressé par M. Bokanowski qui permet de se rendre compte de l'importance et du nombre des exploitations commerciales pouvant désormais bénéficier du nouveau régime.

Montant de la taxe payée sur le chiffre d'affaires		Nombre des contribuables (année 1922)
Moins de	60 francs.	553.806
Jusqu'à	120 —	276.592
—	600 —	519.442
—	1.200 —	165.275
—	12.000 —	176.235
—	120.000 —	27.741
Plus de	120.000 —	1.650

On sait que 1.200 francs de taxe équivalent à 120.000 francs de chiffre d'affaires. Pour 200.000 francs de chiffre d'affaires, ce sera donc 2.000 francs de taxe, et c'est ainsi les quatre premières catégories de contribuables et une partie de la cinquième, énumérées ci-dessus, sur sept, soit plus de 1.600.000 contribuables sur 1.720.739 qui pourront bénéficier du forfait. Voici comment le chiffre d'affaires est déterminé, pour ces contribuables, d'après l'article 5 de la loi du 16 avril 1924 :

« Seront dispensés, sur leur demande, et moyennant le versement d'un forfait annuel, de la tenue des documents prévus à l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 et de la production des justifications et relevés fixés aux § 1^{er} et 2 de l'article 67 de la loi précitée,

ainsi que des obligations prévues par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, les redevables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 200.000 francs, s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, denrées, fournitures et objets à emporter ou consommer sur place et de fournir le logement, ou 40.000 francs, s'il s'agit d'autres redevables.

Le montant du forfait servant de base à l'impôt sera établi par l'Administration, après entente avec le contribuable.

En cas de désaccord, l'évaluation sera effectuée, sur la demande du contribuable, par une commission siégeant au chef-lieu de chaque département et composée d'un conseiller de préfecture désigné par le préfet, président, de trois chefs de services financiers désignés par le ministre des Finances ou de leurs délégués et de trois membres désignés par les Chambres de commerce, ou, à défaut, par le ministre du Commerce. Ces trois derniers membres pourront, en cas d'empêchement, être remplacés par des membres suppléants qui seront désignés en même temps et de même manière que les membres titulaires. En cas de désaccord avec un syndicat ou une coopérative agricole, ces trois derniers membres seront remplacés par trois représentants des syndicats et des coopératives agricoles du département désignés, au début de chaque année, ainsi que leurs trois suppléants, par les Chambres d'agriculture.

Cette commission entendra le contribuable intéressé ou son mandataire, qui ne pourra être qu'un commerçant patenté de la profession ou un membre du bureau d'un syndicat ou d'une coopérative agricoles, un officier ministériel ou un avocat régulièrement inscrit à un barreau, si l'intéressé a demandé à fournir des explications orales ; elle se fera communiquer par le redevable, ainsi que par les administrations compétentes, tous renseignements ou justifications qui lui paraîtront nécessaires pour déterminer le montant du forfait.

Le contribuable pourra, dans un délai de vingt jours à compter de la notification de la décision de la Commission, déclarer qu'il renonce au bénéfice du forfait ainsi déterminé, pour rester soumis au régime des articles 66 et 67 de la loi du 25 juin 1920.

Le forfait sera établi pour une période de deux années ; il sera renouvelable d'année en année par tacite reconduction, sauf dénonciation par le contribuable ou l'administration au cours des deux derniers mois de chaque année.

Toutefois, le forfait pourra être révisé au cours des deux mois qui précéderont l'expiration de chaque semestre, à la demande, soit du contribuable, soit de l'administration, en cas de changement notoire dans la nature ou le mouvement des affaires assujetties à la taxe de 10 % par application des dispositions du § 2 n° 3 de l'article 63 de la loi du 25 juin 1920.

En cas de désaccord entre le contribuable et l'administration, le différend sera porté devant la Commission instituée par le sixième alinéa du présent article.

Le paiement de l'impôt sera fait par quart, tous les trois mois. »

Pour l'application du coefficient, l'article 3 de la loi du 16 avril 1924 a établi les règles suivantes :

Art. 3. — « En ce qui concerne les contribuables visés au troisième alinéa de l'article 7, le bénéfice imposable est évalué en appliquant au chiffre d'affaires le coefficient unique déterminé dans les conditions prévues à cet alinéa. Le contrôleur notifie aux intéressés le coefficient qu'il a appliqué en les avisant qu'un délai de vingt jours leur est accordé pour présenter leurs observations par écrit ou verbalement ; au sujet de cette fixation. Dans le cas où le contribuable juge que le coefficient qui lui est appliqué ne correspond pas à la catégorie de profession dans laquelle il doit être rangé, il a la faculté d'indiquer le coefficient qu'il estime devoir être adopté et d'en demander l'application, à condition de fournir les justifications nécessaires.

A la suite des observations présentées ou à l'expiration du délai de vingt jours prévu aux alinéas 3 et 5 du présent article, le contrôleur arrête définitivement les bases d'imposition, sans préjudice, pour les intéressés, du droit de réclamer par la voie contentieuse, après la publication du rôle. »

Vu : le Président de la thèse;

TRUCHY

Vu le Doyen;

H. BERTHÉLEMY

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris;

P. APPEL

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
CHAPITRE PREMIER. — Importance des bénéfices commerciaux comme sources de recettes fiscales.	
	8
§ 1. — Influence de la dépréciation de la monnaie .	8
§ 2. — Politique fiscale en période de crise monétaire.	12
§ 3. — L'ancien système de taxation des professions commerciales et industrielles.— La patente.	16
CHAPITRE II. — Sphère d'application de la cédule commerciale.	
	19
SECTION I. — <i>Conditions pour être assujetti.</i>	
	19
§ 1. — Professions imposables.	19
§ 2. — Professions exemptées	29
§ 3. — Profits occasionnels	39
§ 4. — Opérations accomplies pour le compte d'autrui	41
§ 5. — Profits réalisés à l'étranger	43
§ 6. — Annualité	45
SECTION II. — <i>Détermination des personnes assujetties</i>	
	46
§ 1. — Recherche des assujettis	46
§ 2. — Personnes imposables	50

CHAPITRE III. — Détermination du bénéfice imposable.	57
SECTION I. — <i>Quel est le bénéfice imposable.</i>	59
§ 1. — Notions du bénéfice	60
1 ^o Les ventes.	65
2 ^o Les stocks.	65
3 ^o Revenus du portefeuille	66
4 ^o Produits accessoires.	68
5 ^o Les plus-values.	69
§ 2. — Les déductions	89
§ 3. — Bénéfice réalisé	94
§ 4. — Annualité	95
§ 5. — Bénéfice réalisé en France.	96
SECTION II. — <i>Détermination du bénéfice imposable.</i> .	97

MAYENNE, IMPRIMERIE FLOCH

